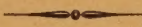


L'IMPÔT CÉDULAIRE
SUR
LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS
ET COMMERCIAUX

PAR
MARCEL LECERCLÉ



THÈSE DE DOCTORAT
(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT
DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LE 27 MAI 1922, À 4 HEURES ET DEMIE

MM. ALLIX, PRÉSIDENT

HITIER
DOLLÉANS } **MEMBRES**



L'IMPÔT CÉDULAIRE
SUR
LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS
ET COMMERCIAUX

*La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.*

L'IMPÔT CÉDULAIRE
SUR
LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS
ET COMMERCIAUX

PAR
MARCEL LECERCLÉ

THÈSE DE DOCTORAT
(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT
DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LE 27 MAI 1922, À 4 HEURES ET DEMIE

MM. ALLIX, PRÉSIDENT

HITIER
DOLLÉANS } **MEMBRES**



A MESSIEURS

BAUDOUIN-BUGNET

CONSEILLER D'ÉTAT

DIRECTEUR GÉNÉRAL DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

ET

EDGARD ALLIX

PROFESSEUR À LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

En témoignage de dévouement et de reconnaissance

L'IMPÔT CÉDULAIRE

SUR

LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX.

HISTORIQUE.

§ 1^{er}. LA PATENTE.

1. — La patente, impôt direct sur le commerce, remonte au décret des 2-17 mars 1791 : en supprimant les entraves apportées sous l'ancien régime à l'exercice des professions, ce texte décide que, comme prix de son émancipation, le commerce payera une redevance annuelle, la patente, perçue au profit de la Nation.

Dans le système du décret des 2-17 mars 1791, la patente est une taxe proportionnelle, uniquement basée sur la valeur locative tant de l'habitation de l'assujetti que de son établissement professionnel. Supprimée par la Convention, rétablie peu après, plusieurs fois remaniée, la contribution des patentes est organisée définitivement par la loi du 1^{er} brumaire an VII : elle se compose dorénavant : 1^o d'un droit fixe, réglé d'après un tarif qui répartit les professions en sept classes et les communes en sept catégories ; 2^o d'un droit proportionnel, égal au dixième de la valeur locative des locaux servant à l'habitation du contribuable et à l'exercice de sa profession.

2. — Diverses lois subséquentes modifient sur des points de détail l'assiette de l'impôt : elles aboutissent à la loi du 25 avril 1844, texte de codification et de réforme qui, au point de vue du droit fixe, répartit les professions en trois tableaux (A, B et C), et, pour l'établissement du droit proportionnel, substitue au taux unique du dixième des taux variables suivant les professions exercées (tableau D).

Cette législation devient bientôt elle-même insuffisante : les transformations profondes du commerce et de l'industrie mettent l'Administration en présence de situations non prévues par le législateur de 1844. De nouvelles dispositions sont votées, qui essayent d'adapter les tarifs aux conditions économiques en continuelle évolution ; les charges financières de la guerre de 1870-1871 viennent, par ailleurs, aggraver la situation des patentables.

3. — Une réforme d'ensemble s'impose : elle est réalisée par la loi du 15 juillet 1880, loi organique des patentes dont les principales dispositions sont restées en vigueur jusqu'en 1917 (1).

Sous le régime de la loi de 1880, le droit fixe est réglé :

Pour les patentables du tableau A (commerce ordinaire) eu égard à la population (neuf catégories, la ville de Paris formant désormais une catégorie à part) et d'après un tarif général ; les professions sont réparties en huit classes, tous les patentables d'une même classe et appartenant à une même catégorie de population payent le même droit fixe en principal ;

Pour les patentables du tableau B (haut commerce, banques...) eu égard à la population et d'après un tarif spécial à chaque profession ;

Pour les patentables du tableau C (industrie) sans avoir égard à la population et d'après un tarif spécial.

Les taxes variables (par employés, ouvriers, éléments de production...) apparaissent nombreuses dans les tarifications des tableaux B et C, les droits uniformes, déterminés, étant réduits au strict minimum.

Quant au droit proportionnel, il est établi conformément au tableau D, qui prévoit les taux applicables à chaque catégorie de profession.

4. — Ces réformes successives sont toutes dirigées vers le même but : elles tendent indistinctement à introduire plus de souplesse, plus d'élasticité dans l'assiette de la taxe ; la patente épouse et suit les fluctuations du commerce et de l'industrie au cours du XIX^e siècle : on veut maintenir le principe de proportionnalité qui est à la base de l'impôt, car celui-ci est, en principe, proportionnel aux bénéfices.

Seulement, pour obtenir cette proportionnalité, on ne veut pas inquiéter

(1) La loi du 15 juillet 1880 a été elle-même modifiée par plusieurs lois postérieures dont la principale est celle du 19 avril 1905.

ter les citoyens, on n'exige pas du contribuable la déclaration de ses bénéfices, ni la communication de ses livres. La patente est ainsi un impôt essentiellement forfaitaire, basé sur des signes extérieurs; les indices de la prospérité de l'entreprise sont multiples : nature de la profession, population du lieu où elle est exercée, nombre d'ouvriers, importance des éléments de production, valeur locative des locaux d'habitation ou professionnels. On pense que, combinés, ces indices conduisent à une imposition moyenne, en rapport avec la productivité de l'établissement.

La réalité est moins satisfaisante; le caractère d'improportionnalité de la patente s'accroît d'ailleurs à mesure qu'apparaissent les nouveaux procédés de fabrication, que les transactions se développent; la patente de la Révolution, même remaniée, améliorée, n'est bientôt plus un instrument fiscal suffisant : il est manifeste qu'on lui demande un effort que chaque jour elle devient moins apte à fournir.

5. — Et d'abord, que l'année soit bonne ou mauvaise, l'impôt ne varie pas : cette conséquence est, il est vrai, de l'essence même du forfait et l'on peut ajouter qu'elle offre certains avantages, mais elle ne se concilie pas avec la notion de proportionnalité et de justice.

Ensuite, et surtout, l'application des tarifs conduit à des inégalités choquantes, non plus dans le temps, d'année à année, mais de contribuable à contribuable. Ces inégalités ont été pleinement mises en lumière par M. Jacques-Louis Dumesnil, député, dans le rapport qu'il a fait au nom de la Commission de la législation fiscale sur le projet qui devait devenir la loi du 31 juillet 1917, portant établissement des impôts cédulaires sur les revenus (1).

Tel boutiquier modeste, lit-on dans ce document, supporte une lourde patente parce que ses marchandises sont abritées dans des locaux d'une certaine importance; dans la maison voisine, un courtier en dentelles anciennes installé dans un petit magasin réalise des bénéfices vingt fois plus forts et paye une patente bien moins élevée... A Paris, un chirurgien dont le revenu est de 500,000 francs est assujéti à une patente de 1,100 francs, inférieure de plusieurs centaines de francs à celle d'un commerçant détaillant dont le revenu n'est pourtant que de

(1) Chambre des Députés, 11^e législature, session de 1917, Annexe n° 3044, p. 33 et suiv.

60,000 francs... A Marseille, un associé d'une grande maison d'achats gagne 150,000 francs et acquitte une patente de 145 francs, c'est-à-dire la même somme qu'un coiffeur dont les bénéfices sont de 2,800 francs... Dans une même petite ville, sept patentés dont les revenus professionnels sont approximativement égaux (4,000 à 4,500 francs) sont imposés à des droits qui varient de 58 à 260 francs... Enfin, dans une commune rurale, le charcutier, le cordonnier et le boucher, qui ont tous trois le même revenu de 2,000 francs, payent respectivement 71, 18 et 67 francs de patente; un marchand de menue mercerie (revenu : 300 francs) paye 20 francs, autant que le cabaretier, dont les bénéfices sont de 1,500 francs et beaucoup plus qu'un voiturier qui, jouissant du même revenu de 1,500 francs, est cotisé pour 3 fr. 86 !

Ces exemples, pris au hasard parmi les résultats de sondages effectués en 1910 dans des localités de toute catégorie, expliquent le mouvement d'opinion qui depuis de longues années s'est dessiné dans le pays, dans la presse, et surtout au Parlement pour l'abolition de la patente et son remplacement par une taxe plus juste et mieux en rapport avec les facultés des contribuables.

§ 2. LA RÉFORME.

6. — La transformation de l'impôt sur les profits du commerce et de l'industrie est d'ailleurs intimement liée à la réforme d'ensemble de notre système de contributions directes. Ce système est, comme la patente, l'œuvre de la Révolution; celle-ci avait, en matière fiscale, sacrifié « la proportionnalité rigoureuse à la tranquillité des citoyens » (1).

C'était un point de vue : il a, aujourd'hui encore, de nombreux et distingués défenseurs. Mais ce point de vue n'est bientôt plus un dogme : comme les hommes, les idées — et les textes qui les reflètent — s'usent ! Les charges, qui deviennent plus lourdes de jour en jour, accusent chaque jour davantage les inégalités préexistantes. Certains esprits ne se contentent plus d'un à peu près : ils veulent saisir la réalité, taxer la fortune à sa source, atteindre directement le revenu. Et c'est dès lors une lutte incessante entre les partisans du signe extérieur et ceux qui préconisent la taxation du revenu lui-même.

(1) TARDIEU, *Traité des patentes*, n° 78.

7. — Le 23 avril 1848, M. Goudchaux, Ministre des Finances, dépose sur le bureau de l'Assemblée nationale le premier projet d'impôt sur le revenu ; depuis lors, plus de 70 projets ou propositions ont vu le jour, visant tous à atteindre les contribuables selon leurs facultés réelles.

Une commission extraparlamentaire de l'impôt sur le revenu est instituée en 1894 sur la proposition de M. Poincaré, Ministre des Finances de l'époque ; cette commission termine le 2 juillet 1895 ses travaux, qu'elle résume dans un rapport général où elle se déclare « convaincue des avantages sociaux de l'impôt sur les revenus ».

8. — Les projets Cochery (1896), Doumer (1896), Peytral (1898), Caillaux (1900) et Rouvier (1903) ont tous en vue l'introduction dans notre régime fiscal de l'impôt sur le revenu ; ils n'aboutissent pas, mais l'idée fait son chemin et M. Caillaux trouve un terrain tout préparé lorsque, le 7 février 1907, il dépose le projet d'où devait sortir la refonte complète de nos impôts directs, refonte réalisée par plusieurs lois successives.

Le projet Caillaux substituait à nos vieilles contributions directes, aux « quatre vieilles », sept impôts cédulaires portant sur les catégories de revenus ci-après :

- 1° Revenus des propriétés foncières bâties ;
- 2° Revenus des propriétés foncières non bâties ;
- 3° Revenus des valeurs mobilières ;
- 4° Bénéfices industriels et commerciaux ;
- 5° Bénéfices de l'exploitation agricole ;
- 6° Traitements, salaires, pensions et rentes viagères ;
- 7° Revenus des professions libérales et de toutes autres occupations lucratives non comprises dans les précédentes catégories.

A ces impôts cédulaires se superposait un impôt complémentaire, général et progressif, sur l'ensemble des revenus.

Les trois premières cédules (impôt foncier bâti et non bâti, impôt sur le revenu des valeurs mobilières) ont été mises au point par la loi du 29 mars 1914, l'impôt général sur le revenu a été établi par la loi du 15 juillet suivant. Quant aux impôts cédulaires sur les bénéfices industriels et commerciaux, sur les bénéfices de l'exploitation agricole, sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, et sur les bénéfices des professions non commerciales, ils ont été réglés par la loi du

31 juillet 1917, laquelle a, par ailleurs, supprimé en tant qu'impôts d'État les contributions personnelle-mobilière, des portes et fenêtres et des patentes (1).

§ 3. LES SYSTÈMES ÉTRANGERS.

9. — L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux — le seul dont nous nous occuperons — est donc de création toute récente en France. Mais, au moment du vote de la loi du 31 juillet 1917, la taxation directe des bénéfices industriels et commerciaux, soit au cédulaire, soit au titre de l'impôt global, existait déjà, sous des formes diverses, dans de nombreuses législations étrangères. Il nous paraît utile d'examiner, à cet égard, les principales d'entre elles, au moins succinctement.

10. — ANGLETERRE. — C'est le pays de l'impôt sur le revenu par excellence. L'income-tax remonte à 1798; sous sa forme actuelle il comprend cinq grandes cédules : les bénéfices industriels et commerciaux rentrent, avec tous les revenus non compris dans les cédules A, B, C et E, dans la cédule D. L'impôt est assis sur le solde actif du bilan pendant la moyenne des trois exercices précédant l'année de taxation. Des bénéfices bruts sont déduites les sommes qu'il a fallu dépenser pour les produire; sont également retranchés les revenus fonciers déjà taxés dans la cédule A, ainsi que les primes d'assurances sur la vie contractées au profit de la femme ou des enfants de l'exploitant.

Les lois budgétaires déterminent annuellement, d'après les nécessités fiscales, le taux de l'impôt. Jusqu'en 1907, ce taux était le même pour toutes les cédules : aucune distinction n'était faite entre les revenus du travail et ceux du capital. Le *Finance-act* du 22 juin 1907 a établi un traitement de faveur au profit des « revenus gagnés » (revenus du travail et revenus mixtes) lorsque le revenu global du contribuable ne dépasse pas un certain chiffre. Outre l'exemption à la base correspondant

(1) Les bénéfices de l'exploitation minière, soumis à la redevance proportionnelle des mines, continuent d'être taxés conformément à la législation antérieure (art. 53 de la loi du 31 juillet 1917).

au minimum d'existence libre d'impôt, l'income-tax réserve des avantages spéciaux aux redevables chargés de famille.

Les assujettis sont tenus de produire au fisc la déclaration détaillée de leurs bénéfices (1).

11. — ÉTATS-UNIS. — L'impôt sur le revenu est de création récente aux États-Unis; il fut institué peu après que le parti démocrate reprit le pouvoir en 1912. Depuis lors, l'institution a été considérablement développée: pour l'exercice 1919 l'impôt sur le revenu et sur les bénéfices a atteint le centuple du rendement constaté pour la première année d'application de l'impôt (1914).

Sous la législation fiscale actuelle, l'impôt sur le revenu (Federal income tax) est divisé en normal-tax et en supertax. La normal-tax, qui atteint les individus et les sociétés par actions, correspond à peu près à nos impôts cédulaires; la supertax équivaldrait à notre impôt général.

La normal-tax des particuliers est basée sur leurs revenus nets: aucune discrimination n'est établie entre les différentes sortes de revenus, qui sont toutes traitées d'une manière uniforme. Le revenu net résulte de la comptabilité du contribuable; les dividendes payés par les sociétés par actions ne sont pas soumis à la normal-tax: cette disposition a pour but d'éviter que les bénéfices réalisés par les sociétés commerciales ou industrielles, lesquelles sont passibles de l'income tax normale, ne soient atteints une seconde fois par cet impôt quand ils sont distribués aux actionnaires. Pour 1919 le taux de la normal tax était de 4 % sur la première tranche de 4,000 dollars et de 8 % sur le surplus. Quant à la supertax, c'est un impôt complémentaire nettement progressif.

Les sociétés par actions sont également soumises à la normal tax. Par contre, les sociétés de personnes ne la payent pas, mais leurs membres sont tenus de comprendre dans leur déclaration leur part des bénéfices sociaux, que ces bénéfices aient ou non été distribués. Pour le calcul de leur revenu net imposable, les sociétés par actions peuvent notamment déduire les impôts payés par elles, à l'exception des impôts sur le revenu et sur les bénéfices.

Le contrôle des déclarations, soit au moyen de la comptabilité, soit

(1) Voir *L'income-tax* de M. Gaspard WAMPACH. Cet ouvrage contient un remarquable exposé de l'income-tax anglais.

au moyen de renseignements fournis par des tiers, est de règle aux États-Unis : les déclarations se font d'ailleurs sous serment (1).

12. — AUTRICHE. — Sous le régime en vigueur en 1917, les assujettis indiquaient la nature, les conditions de fonctionnement, les moyens de production de leur affaire, le montant des capitaux engagés dans l'entreprise, le loyer de leurs locaux professionnels et tous les éléments de nature à permettre la détermination du revenu moyen de leur industrie. Seules les sociétés qui publiaient leurs comptes étaient cotisées d'après leurs bénéfices réels : pour ces sociétés, la déclaration du bénéfice était obligatoire.

13. — ALLEMAGNE. — Le bénéfice industriel ou commercial soumis à l'Einkommensteuer prussien était déterminé suivant les règles édictées par le code de commerce pour l'établissement du bilan ; le revenu imposable était constitué par la moyenne des bénéfices des trois exercices précédant l'année d'imposition. La déclaration était exigée de tout contribuable dont l'ensemble des revenus annuels dépassait 3,000 marks ; cette déclaration, détaillée, était vérifiée par une commission d'assiette munie des pouvoirs de contrôle les plus étendus. L'absence ou l'insuffisance de déclaration entraînait une majoration d'impôt.

Actuellement, les impôts directs d'Empire comprennent en Allemagne trois impôts institués par les lois du 29 mars 1920 (impôt sur les revenus des personnes physiques et sur les revenus des sociétés, impôt complémentaire sur la fortune acquise). L'Assemblée nationale s'est largement inspirée dans cette réforme de l'ancien système fiscal prussien. Tous les impôts sur le revenu des anciens États particuliers ont d'ailleurs été supprimés (2).

14. — ALSACE. — L'Alsace connaissait, avant sa désannexion, l'impôt sur les revenus des professions, impôt réglementé par les lois des 6 mai 1893 et 8 juin 1896. La base de la taxe (Gewerbsteuer) était la pro-

(1) Voir sur tous ces points une étude sur le régime fiscal des États-Unis publiée, sous la signature de M. Emmanuel VERGÉ, par l'Agence financière du Gouvernement français aux États-Unis. — New-York, 30 mars 1920.

(2) Voir ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances*, 4^e édit., p. 877 et suiv.

ductivité de l'établissement, c'est-à-dire le revenu net moyen en exploitation normale. Ce revenu net était déterminé, en principe, eu égard au nombre des ouvriers ou employés, à l'importance des éléments de production et des locaux professionnels. Ces divers renseignements, à l'exclusion de l'indication du bénéfice, étaient fournis par le contribuable. Un traitement spécial était réservé aux sociétés astreintes par la loi à la publication de leurs comptes : ces sociétés, imposées sur leurs bénéfices effectifs, devaient produire annuellement aux agents du fisc leurs bilans et les délibérations de leurs assemblées générales (1).

15. — ITALIE. — Les revenus industriels et commerciaux étaient primitivement rangés dans la cédule B des revenus de la richesse mobilière. Ce régime a été modifié par le décret du 9 septembre 1917 et surtout par le décret-loi n° 2162 du 24 novembre 1919 qui a réalisé une réforme fondamentale dans le système d'impôts directs de l'Italie. Aux trois anciens impôts (sur la propriété bâtie, sur la propriété non bâtie et sur les revenus de la richesse mobilière), le décret-loi du 24 novembre 1919 a substitué des impôts normaux sur chaque catégorie de revenus, impôts complétés par un impôt sur le revenu global.

Les bénéfices industriels et commerciaux forment avec les profits de l'exploitation agricole la cédule des revenus mixtes du capital et du travail ; le taux de l'impôt est compris entre celui de l'impôt sur le revenu des capitaux et celui de l'impôt sur les revenus du travail. La taxe porte sur le revenu net, obligatoirement déclaré par le contribuable (2). A défaut de déclaration, l'imposable est taxé d'office par l'Administration. Les agents du fisc peuvent pénétrer dans tout établissement, convoquer les contribuables, se faire communiquer la comptabilité des sociétés en commandite. Un abattement à la base, exempt d'impôt, est déduit du revenu.

16. — SUISSE. — L'impôt repose partout sur le revenu net ; dans la majorité des cantons le revenu imposable est obtenu en réduisant le

(1) Voir *L'impôt sur le revenu en Alsace-Lorraine*, de MM. ROUFFIE et MOMMÉJA.

(2) La déclaration est annuelle pour les sociétés par actions. En tout autre cas, les revenus primitivement déclarés sont réévalués périodiquement, tous les quatre ans.

revenu effectif des intérêts des capitaux déjà atteints par la taxe sur le capital. La déclaration est obligatoire, sauf dans le canton d'Appenzell, où le revenu est fixé par l'Administration d'après les signes extérieurs. Cette déclaration, tantôt écrite, tantôt orale est annuelle dans certains cantons, triennale, quadriennale ou même quinquennale dans les autres (1).

17. — BELGIQUE. — Pour compléter cette revue de l'impôt sur les revenus commerciaux à l'étranger on signalera la taxe professionnelle instituée en Belgique par les articles 25 et suivants de la loi du 29 octobre 1919 (*Moniteur belge* des 24-25 novembre 1919) ; cette taxe atteint notamment les bénéfices des exploitations industrielles et commerciales ; les charges professionnelles déductibles comprennent, en particulier, la valeur locative — réelle ou présumée — des immeubles affectés à l'exercice de la profession, les amortissements, les intérêts des capitaux empruntés à des tiers. Sont considérés comme bénéfices la rémunération que s'attribue l'exploitant pour son travail personnel, les profits et avantages en nature, le résultat des spéculations proprement dites, les prélèvements pour réserves, les sommes affectées à l'accroissement de l'entreprise, à la plus-value de l'outillage.

18. — GRÈCE. — Une loi du 3 janvier 1919, insérée au *Journal officiel* du royaume hellénique du 9 janvier suivant, a institué à partir du 1^{er} avril 1919 un système d'impôts cédulaires portant sur les différentes catégories de revenus ; un impôt global frappe en outre l'ensemble des revenus de l'assujetti.

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux frappe l'ensemble des profits réalisés par le contribuable dans ses diverses entreprises (y compris ses entreprises d'élevage). Le taux est de 6 %, la tranche de revenu comprise entre 1 et 5,000 drachmes étant comptée pour moitié et celle comprise entre 5,001 et 10,000 drachmes étant prise pour les trois quarts. La taxe porte sur le revenu net, déduction faite de tous les frais généraux de l'entreprise, de la valeur locative des immeubles

(1) Consulter en outre sur la législation étrangère en matière d'impôt sur le revenu, les rapports de M. René Renoult, du 13 juin 1907 (Chambre des Députés, Annexe n° 1053, 9^e législature), de M. Aimond, du 27 novembre 1913 (Sénat, Annexe n° 438) et celui de M. J.-L. Dumesnil, déjà cité.

professionnels lorsqu'ils appartiennent à l'exploitant, des intérêts des emprunts et crédits, des impôts, taxes et droits de toute nature grevant l'entreprise, « abstraction faite de l'imposition établie par la présente loi » ; on déduit encore les amortissements de toute nature, y compris ceux pour créances irrécouvrables, les réserves mathématiques des compagnies d'assurances, les revenus qui éventuellement se trouveraient être compris dans les bénéfices des autres catégories.

Le contribuable doit obligatoirement déclarer son bénéfice net au Directeur des Contributions directes ; lorsqu'il n'est pas en mesure de le faire, il est tenu d'indiquer son bénéfice brut, auquel l'Administration applique un coefficient approprié pour obtenir le profit imposable.

§ 4. LE SYSTÈME FRANÇAIS.

19. — Dans quel sens la réforme s'est-elle effectuée en France ? L'étude des législations étrangères pouvait fournir d'utiles directives, mais la difficulté était de créer une taxe dont l'établissement ne choquât point les goûts, les habitudes, la mentalité du contribuable français : le législateur ne pouvait se dispenser de tenir compte de ce côté en quelque sorte sentimental de la question. Le commerçant, l'homme d'affaires français ne pensent pas comme leurs confrères d'outre-Manche ou d'ailleurs : ne pas faire état de ces différences de tempérament, c'eût été s'exposer, au début tout au moins, à de graves mécomptes. Une loi n'est bonne, une réforme ne vaut que si elles s'adaptent aux mœurs du pays pour lequel elles sont faites : il ne faut pas s'étonner, par suite, que des tâtonnements se soient produits avant la mise au point définitive de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

20. — Pour ne pas remonter trop loin, M. Joseph Caillaux, dans son projet de 1907, prévoyait une évaluation administrative du produit net : chaque année le contrôleur des contributions directes, assisté d'une commission communale, fixait le bénéfice imposable de tous les commerçants et industriels de la localité « au moyen des renseignements recueillis et des constatations effectuées ». Donc, pas de déclaration du bénéfice ; l'assujetti était uniquement tenu de fournir tous les renseignements de nature à faire connaître les conditions matérielles d'exercice de sa profession.

Saisie de ce projet, la Commission de la Chambre avait chargé son rapporteur, M. René Renoult, de proposer un texte dans lequel la base de la taxe serait la « productivité » des entreprises, cette productivité « étant représentée par le chiffre qui, dans des conditions normales d'exploitation et sous déduction des frais généraux, peut être pris comme revenu moyen annuel de l'établissement ». Dans ce système également, le contribuable ne devait produire aucune déclaration de ses bénéfices réels.

La Chambre écarta ces propositions et leur substitua un texte (voir art. 30 du projet voté le 9 mars 1909) obligeant les commerçants et industriels dont le revenu total excédait 5,000 francs à faire connaître leur « revenu moyen » à l'Administration. Le revenu imposable était calculé sur la moyenne des revenus des trois années précédant celle de l'imposition (1).

21. — Quel système allait adopter le Sénat? La Haute Assemblée se trouvait en présence de deux modes de taxation :

1° La taxation administrative; ce procédé, qui était celui du projet Caillaux et de la Commission de législation fiscale de la Chambre avait, aux yeux des contribuables, l'avantage d'éviter la déclaration du bénéfice réalisé. Mais, pour le Sénat, « c'était là un avantage plus apparent que réel » (2) : de peur de taxer insuffisamment, le contrôleur serait sans doute enclin à surimposer le contribuable, de façon à provoquer sa protestation et à l'amener à faire connaître son bénéfice réel. On aboutirait donc, en pratique, suivant le rapporteur de la Commission du Sénat, à la déclaration obligatoire, avec tous ses inconvénients;

2° La déclaration du bénéfice; mais qui dit déclaration, dit contrôle..... Sans possibilité de vérification, la réforme sera illusoire, toutes les dissimulations seront permises. Pour éviter celles-ci, il faut donc admettre le contrôleur à prendre connaissance des documents de comptabilité, à se faire communiquer les livres. Or, le rapporteur pense que « les commerçants français ont pour la déclaration une répugnance profonde ». D'ailleurs nombre d'entre eux, dans un pays de petites

(1) Voir sur tous ces points le rapport Dumesnil, p. 106 et suiv.

(2) Rapport Perchot du 27 juillet 1916. Doc. parl., Sénat, p. 486, Annexe n° 319.

exploitations comme le nôtre, n'ont qu'un rudiment de comptabilité, ou même n'en possèdent aucune.

La Commission sénatoriale, saisie dès 1909 du projet de la Chambre, cherche une solution à ces inconvénients lorsque, au début de 1914, M. Caillaux, alors ministre des finances, apporte au Sénat de nouvelles propositions : on déterminera la productivité des entreprises en appliquant un coefficient approprié soit aux recettes brutes de l'année, soit aux éléments caractéristiques de l'importance de la profession.

Au mois de juin 1916, M. Ribot offre à nouveau cette transaction au Sénat : la réalisation de la réforme sortira de ces propositions.

La Commission sénatoriale, faisant siennes, sur les points principaux, les mesures proposées par M. Ribot, s'arrête à un système qui, dans son esprit, « réduit au minimum l'ingérence du fisc dans les affaires des commerçants et supprime, autant qu'il est possible, l'arbitraire ».

Les contribuables, exception faite des sociétés soumises à la publication de leurs comptes, et qui devront, dans tous les cas, produire la déclaration de leurs bénéfices réels, ont, dans ce système, le choix entre deux régimes différents :

1° Déclaration contrôlée pour ceux des contribuables qui, au début de l'année, remettront à l'Administration un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente ;

2° Évaluation administrative du bénéfice net pour les contribuables qui, ne voulant pas livrer le secret de leurs affaires, n'auront pas cru devoir produire la déclaration ci-dessus visée. Sur quoi repose cette évaluation administrative ? Le contrôleur se bornera à demander chaque année aux commerçants ou industriels n'ayant pas produit la déclaration de leurs bénéfices dans le délai légal le montant de leur chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année précédente. A ce chiffre d'affaires le contrôleur appliquera, pour obtenir le bénéfice imposable, c'est-à-dire le bénéfice moyen, normal, un coefficient approprié. La Commission sénatoriale part en effet de ce principe qu'il existe une relation nécessaire entre le chiffre d'affaires et le bénéfice. Mais comment seront déterminés ces coefficients ? Le Gouvernement les laissait à la libre appréciation du contrôleur. Craignant l'arbitraire de celui-ci, le Sénat juge nécessaire de les faire déterminer par une commission comprenant, à côté de magistrats et de fonctionnaires, des représentants du commerce et de l'industrie.

« En résumé, conclut le rapporteur du Sénat, l'alternative offerte aux contribuables qui ne veulent pas faire connaître leurs bénéfices réels est un forfait, forfait extrêmement souple d'ailleurs permettant d'atteindre avec une approximation suffisante la matière imposable..... »

Ces propositions, ratifiées par le Sénat (vote final: 19 janvier 1917) sont revenues devant la Chambre, où elles ont rencontré, au sein de la Commission, comme dans l'Assemblée elle-même, des adversaires résolus. Mais, pour aboutir et permettre l'application de la réforme dès 1918, la Chambre s'est finalement ralliée, dans un esprit de transaction et de conciliation, au texte voté par le Sénat, se réservant de demander dans un avenir prochain la substitution du système de la déclaration contrôlée à celui de l'évaluation administrative.

22. — La loi du 31 juillet 1917 après avoir, dans son article premier, supprimé à partir du 1^{er} janvier 1918 la contribution des patentes en tant qu'impôt d'État (1), a ainsi, en ses articles 2 à 15, institué l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Depuis lors, ces dispositions ont été modifiées ou complétées par les lois du 25 juin 1920 (art. 1^{er}, 3 et 112), du 31 juillet 1920 (art. 31 et 32) et du 31 décembre 1921 (art. 7 à 11).

23. — La loi du 31 juillet 1917, ainsi modifiée ou complétée, constitue la loi organique des nouveaux impôts cédulaires.

A la suite de cette réforme fondamentale, le système d'impôts directs perçus au profit de l'État comprend actuellement, en sus de l'impôt général, personnel et progressif portant sur l'ensemble des revenus des contribuables, divers impôts cédulaires frappant séparément chaque sorte de revenus.

La grande idée des législateurs de 1917 et de 1920 — idée qu'ils ont

(1) La même disposition a supprimé en outre, en part de l'État, les contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres. Mais ces mêmes contributions continuent à être perçues en tant qu'impositions départementales et communales, en telle sorte, notamment, que les commerçants payent actuellement, comme impôts directs afférents à leur entreprise, d'une part l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux, qui alimente uniquement le budget de l'État, d'autre part les centimes locaux additionnels au principal de l'ancienne patente, centimes qui alimentent les budgets départementaux et communaux.

d'ailleurs imparfaitement réalisée — a été la discrimination des revenus : ils n'ont pas soumis tous les revenus au même traitement fiscal.

Les uns, les revenus du capital (revenus fonciers et revenus des capitaux mobiliers) sont les plus fortement atteints : le taux de l'impôt qui les frappe est, en principe, de 10 % ; par ailleurs, aucun abattement à la base n'est prévu pour le calcul de la taxe.

Les revenus du travail, par contre, sont ménagés : le législateur français a rangé parmi ces revenus :

1° Les bénéfices de l'exploitation agricole (Titre II, art. 16 à 22 de la loi du 31 juillet 1917) ;

2° Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (Titre III, art. 23 à 29) ;

3° Les revenus des professions non commerciales (Titre IV, art. 30 à 37).

Le taux de l'impôt est ici de 6 % seulement ; de plus, de larges tranches de revenus sont, à la base, exemptes d'impôt.

Enfin, les bénéfices industriels et commerciaux, revenus mixtes du capital et du travail, sont taxés au taux de 8 %, moyenne des taux de l'impôt sur les revenus du capital (10 %) et de l'impôt sur les revenus du travail (6 %). Il existe encore, pour le calcul de l'impôt sur ces revenus mixtes, des abattements à la base, mais ils sont moins importants que ceux admis pour l'établissement de l'impôt sur les revenus du travail.

CHAPITRE PREMIER

BÉNÉFICES SOUMIS À L'IMPÔT.

SECTION I.

PRINCIPES GÉNÉRAUX.

24. — L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 dispose « qu'il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles ». Quelle est la portée de cette disposition ?

Dans un premier système, on pourrait être tenté de soutenir que, la discrimination étant à la base de la réforme de 1917, dès l'instant où l'on se trouve en présence d'un revenu mixte du capital et du travail, ce revenu ne peut qu'être cotisé à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Cette thèse ne saurait prévaloir. Le système savant et compliqué de la loi de 1917, en effet, n'est harmonieux qu'en apparence : une foule de revenus essentiellement mixtes — tous les revenus de l'exploitation agricole, notamment — sont taxés au taux réduit de 6 p. 100 comme s'ils étaient de purs revenus du travail (1).

D'autre part, lorsque le législateur a voulu que certains bénéfices non commerciaux soient, à raison de leur caractère de revenus mixtes du capital et du travail, soumis au tarif prévu par le titre I^{er} de la loi

(1) Le législateur italien n'a pas commis cette erreur : la loi du 24 novembre 1919 classe en effet parmi les revenus mixtes, non seulement les bénéfices industriels et commerciaux, mais aussi les profits de l'exploitation agricole. Sans aller aussi loin, la loi hellénique du 3 janvier 1919 assimile, au point de vue fiscal, les revenus de l'entreprise d'élevage aux bénéfices du commerce et de l'industrie.

de 1917 pour les professions industrielles ou commerciales, il a eu soin de l'indiquer expressément. Les revenus des charges et offices — essentiellement non commerciaux — figurent bien, en effet, au titre IV de la loi de 1917 parmi les bénéfices des professions non commerciales, mais comme ces revenus sont incontestablement de nature mixte, l'article 31, dernier alinéa, de la susdite loi prévoit que « par dérogation aux dispositions qui précèdent (dispositions qui soumettent les revenus des professions non commerciales au taux d'impôt réservé aux revenus du travail), l'impôt est calculé pour les charges et offices dans les conditions et d'après le taux fixés par l'article 12 en ce qui concerne les professions commerciales ». Lorsqu'une précision de ce genre n'existe pas, il faut donc présumer que le bénéfice non commercial, même s'il apparaît comme un revenu mixte, échappe à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Exemples : un médecin achète sa clientèle, un dentiste reprend, à titre onéreux, son cabinet : les honoraires de ce médecin et de ce dentiste, bien que présentant le caractère de revenus mixtes du capital et du travail, n'en seront pas, pour cela, imposables dans la cédula des professions commerciales.

D'où cette première règle : le caractère mixte d'un revenu ne suffit pas à faire ranger ce revenu, au point de vue de l'établissement de l'impôt cédulaire, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

25. — Dans un second système, on pourrait décider que notre impôt frappe exclusivement les bénéfices de ceux qui font profession habituelle d'exercer des actes de commerce, c'est-à-dire les profits des seuls contribuables qui sont commerçants au sens de l'article 1^{er} du Code de commerce. Le titre IV de la loi de 1917, pourrait-on dire, a institué un impôt « sur les bénéfices des professions non commerciales » : ce texte s'oppose directement au titre I^{er} de la même loi qui, lui, ne peut viser que les bénéfices réalisés par les commerçants, à l'occasion d'opérations ayant juridiquement le caractère d'actes de commerce.

Cette solution aurait l'avantage de délimiter nettement le champ d'établissement de l'impôt : pour décider du classement dans notre cédula des bénéfices du contribuable, l'Administration aurait uniquement à rechercher si les opérations exécutées par ce contribuable rentrent dans la catégorie de celles qui sont réputées être des actes de commerce au

sens des articles 632 et 633 du Code de commerce. Il ne nous paraît pas possible, cependant, d'admettre un principe aussi absolu.

Si, en effet, le législateur avait entendu ne soumettre à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux que les seuls commerçants, il se serait manifestement servi de la formule précise, nette, toute prête, de l'article 1^{er} du Code de commerce : il aurait décidé que l'impôt cédulaire institué par le titre I^{er} de la loi porterait sur les bénéfices de « ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle ». Or, on ne trouve nulle part une telle formule dans le texte de 1917 : le titre I^{er} de la loi institue un « impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux » ; l'article 2 précise que cet impôt frappera « les bénéfices des professions commerciales et industrielles ». Le législateur semble avoir évité, à dessein, l'emploi de la formule du Code de commerce : il l'a volontairement ignorée, pour retenir celle plus large, moins bien délimitée en tout cas, de « professions commerciales et industrielles ».

26. — Cette opinion se trouve confirmée par l'examen de l'article 13 de la loi du 31 juillet 1917, qui prévoit que certains contribuables, notamment les artisans travaillant à façon sans compagnons ni apprentis, les pêcheurs, les personnes vendant en ambulance des marchandises de faible valeur, ne doivent être assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux que sur la portion de leurs profits dépassant 1,500 francs : or, ni l'artisan travaillant seul et à façon, ni le pêcheur se bornant à vendre le produit de sa pêche, ni le marchand en ambulance n'ont la qualité de commerçant. Cette circonstance ne fait pas obstacle, cependant, à leur imposition dans la cédule des professions industrielles et commerciales.

27. — Mais, dit-on, il s'agit là d'une exception formellement prévue par le texte législatif, exception qui doit être interprétée restrictivement. Il n'en est rien : tout d'abord, le texte ne stipule pas directement que les artisans, pêcheurs et marchands en ambulance seront imposés dans notre cédule ; s'il l'avait fait, on pourrait soutenir, en effet, que le législateur a voulu déroger, spécialement en ce qui touche ces contribuables non commerçants, à une règle générale d'après laquelle seuls les commerçants seraient passibles de notre impôt. Mais c'est, au contraire, par une voie tout à fait indirecte qu'il nous apprend que les

contribuables en question sont imposables commercialement ; il tient pour acquis et incontestable que les artisans et certaines autres catégories de non-commerçants doivent être cotisés dans notre cédula ; seulement, certains d'entre eux, à raison de la modicité de leurs bénéfices, seront soumis à un traitement de faveur : c'est l'objet de l'article 13.

De plus, on pourrait s'étonner à bon droit que le législateur ait précisément choisi, parmi les non-commerçants, pour les soumettre au tarif plus sévère des professions commerciales, ceux de ces non-commerçants — et eux seuls — dont les profits sont les plus modiques ! Est-il vraiment raisonnable de penser que le Parlement ait voulu imposer uniquement dans notre cédula les commerçants, et qu'il n'ait fait qu'une exception à cette règle, une seule, à l'égard précisément des plus intéressants des non-commerçants : ce serait de l'équité à rebours !

28. — Il est vrai que le Gouvernement a déposé, le 7 décembre 1920, un projet dont l'adoption par le Parlement aurait pour conséquence de soustraire à l'impôt de notre cédula certains artisans faconniers et les pêcheurs ; mais cette disposition a été proposée non point parce que les intéressés sont des non-commerçants, mais en vue de les soustraire à la taxe sur le chiffre d'affaires (1).

D'ailleurs, même sous ce régime, beaucoup d'artisans non commerçants demeurent encore imposables dans notre cédula et l'article 13 n'est pas modifié en ce qui touche les vendeurs en ambulance, non-commerçants par définition.

L'argument tiré de l'article 13 reste donc entier : il résulte nettement de cet article que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux peut atteindre des redevables dont les opérations ne sont pas des actes de commerce.

D'où cette deuxième règle : le critérium de la régularité de la taxation à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne réside pas nécessairement dans le caractère commercial, au sens des articles 632 et 633 du Code de commerce, des opérations exercées par le contribuable.

29. — Il est malaisé de découvrir, sur ce point, un principe directeur

(1) Voir l'exposé des motifs du projet : J. O., Doc. parl., Chambre des Députés, Annexe n° 1760 à la séance du 7 décembre 1920, p. 400.

dans l'œuvre du législateur de 1917 : il paraît possible, cependant, d'en dégager les tendances suivantes :

1° Se trouvant en présence de la masse des revenus mixtes de toute nature, les auteurs de la loi n'ont pas, comme l'aurait exigé une application rigoureuse de la théorie de la discrimination, soumis au même traitement fiscal, dans une cédule unique, l'intégralité de ces revenus. La cédule des bénéfices industriels et commerciaux n'englobe donc pas tous les revenus mixtes : c'est là une restriction au principe de la discrimination.

2° Mais si la cédule des bénéfices industriels et commerciaux n'englobe pas tous les revenus mixtes, elle n'en comprend pas moins d'autres revenus que les bénéfices des commerçants. Le revenu mixte par excellence, c'est sans doute le bénéfice que procure l'acte de commerce : il est donc naturel de penser que le législateur ait voulu ranger tout d'abord, et en premier lieu, dans la cédule des revenus mixtes tous les bénéfices des commerçants au sens de l'article 1^{er} du Code de commerce. Mais il est allé plus loin. Les revenus *industriels*, qu'ils résultent ou non de l'exercice d'actes de commerce proprement dits, lui ont paru devoir être, dans tous les cas, assujettis à l'impôt institué par le titre I^{er} de la loi : ces revenus présentent toujours un caractère mixte plus ou moins marqué ; d'autre part, les actes qui les engendrent offrent très généralement une grande analogie avec les opérations constitutives de la profession de commerçant. Et l'on s'explique ainsi que le législateur ait fait porter l'impôt du titre I^{er}, non pas sur « les bénéfices des commerçants » — ce qui eût sans doute permis d'atteindre les revenus industriels, mais seulement dans la mesure où ces revenus eussent découlé de l'exercice d'actes de commerce — mais sur les bénéfices « *industriels* et commerciaux » ou « des professions commerciales ou *industrielles* » (1). Et si, par ailleurs, des non-commerçants, tels que l'artisan, le vendeur en ambulance se trouvent soumis à l'impôt du titre I^{er} par l'article 13 de la loi, c'est encore à raison du caractère plus ou moins industriel que l'on s'accorde généralement à reconnaître à leurs opérations.

(1) Si le législateur n'avait voulu atteindre, dans notre cédule, que les bénéfices des seuls commerçants, il n'aurait pas constamment fait suivre le mot « commercial » du mot « industriel ». Dans ce système, le mot « industriel » n'eût rien ajouté, en effet, à l'idée comprise dans le mot « commercial ».

L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 est donc plus compréhensif que l'article 1^{er} du Code de commerce.

30. — La notion de bénéfice industriel ou commercial se trouve ainsi comprise entre celle de revenu mixte et celle de bénéfice du commerçant. On peut considérer, en définitive, que les auteurs de la loi de 1917 ont institué une sorte de hiérarchie des revenus mixtes :

a. Ils ont envisagé tout d'abord les bénéfices résultant de l'exercice de toutes opérations ayant juridiquement le caractère d'actes de commerce, bénéfices soit du commerce proprement dit (exemple : opérations d'achat en vue de la revente), soit de l'industrie (exemple : entreprise de manufacture). Ces bénéfices tombent par définition sous le coup de l'impôt sur les profits industriels et commerciaux.

b. Puis, parmi les revenus à caractère mixte réalisés par des non-commerçants, ils ont distingué suivant qu'il s'agissait de bénéfices provenant, ou non, d'opérations de nature industrielle.

Dans le premier cas (opérations industrielles), ils ont considéré que le revenu devait être soumis à l'impôt du titre I^{er}. Il en sera ainsi, par exemple, des bénéfices des industries extractives (1).

Dans le second cas (opérations non industrielles), il ne semble pas conforme, par contre, aux intentions du législateur d'imposer le revenu dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux : il manque à ce revenu — mixte mais réalisé par un non-commerçant — le caractère industriel. Il sera imposé dans la cédule des bénéfices non commerciaux.

Exemples : revenus du représentant de commerce opérant pour le compte d'une ou de plusieurs maisons déterminées et ayant acheté sa « représentation » ; revenus de l'agent d'assurances ayant acquis son cabinet à titre onéreux...

Par exception, toutefois, une catégorie de revenus mixtes réalisés par des non-commerçants sont, malgré leur caractère non industriel, soumis

(1) Il paraît extrêmement difficile d'admettre qu'il est conforme à la volonté du législateur de 1917 d'imposer au tarif atténué prévu pour les professions non commerciales le contribuable qui exploite lui-même la carrière dont il est *propriétaire* (opération civile), alors que le *locataire* qui exploiterait la même carrière (acte de commerce) est imposable d'après le tarif, plus élevé, des professions commerciales. Voudrait-on imposer d'autant moins les contribuables que leur situation est meilleure?

au taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux : ce sont les bénéfices des charges et offices. Mais s'il en est ainsi, c'est en vertu d'une disposition formelle et expresse de l'article 31 de la loi.

c. Enfin, une dernière classe de revenus mixtes — les bénéfices de l'exploitation agricole — fait l'objet d'une cédula spéciale ; ces bénéfices échappent donc totalement à l'impôt du titre I^{er}.

31. — CONCLUSION. — En résumé, sont donc passibles, selon nous, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux :

1° Les bénéfices des commerçants, que les opérations de ces commerçants soient de nature commerciale proprement dite ou de caractère industriel ;

2° Les revenus mixtes provenant d'opérations qui, sans constituer juridiquement des actes de commerce, présentent un caractère industriel.

SECTION II.

CONSÉQUENCES DES PRINCIPES.

32. — Sont passibles tout d'abord de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux les revenus des professions qui consistent dans l'exercice des actes de commerce visés à l'article 632 du Code de commerce. Quelles sont ces professions ?

C'est, en premier lieu, la grande masse des commerces proprement dits, qui consistent dans l'achat de denrées et marchandises pour les revendre, soit en nature, soit après les avoir mises en œuvre, ou même pour en louer simplement l'usage. Par denrées et marchandises, il faut entendre uniquement les choses mobilières : lorsqu'elle porte sur des immeubles, la spéculation reste, en principe, en dehors de la commercialité. L'achat d'immeubles en vue de la revente n'est pas un acte de commerce ; un « marchand de biens » spéculé sur l'achat et la revente de terrains, ou encore achète un domaine dont il revend en détail les différentes parties : ces opérations, auxquelles la jurisprudence refuse le caractère commercial, donneront lieu, lorsqu'elles produiront des bénéfices, à une imposition dans la cédula des professions non commerciales. Mais si, au lieu d'acheter des immeubles à son nom, le marchand de

biens ne se fait donner par les propriétaires que de simples mandats pour vendre, il devient passible de l'impôt de notre cédule comme tenant une agence de vente d'immeubles.

33. — Est encore étrangère à la commercialité la location des immeubles bâtis ou non bâtis ; les revenus de cette opération sont atteints par l'impôt foncier. Les sous-locations consenties par un locataire principal motiveront, pour les bénéfices qu'elles procurent, une imposition dans la cédule des bénéfices non commerciaux. Il en sera de même des profits réalisés par le « fermier général » dont la profession, qui se rencontre surtout dans le centre de la France, consiste à prendre à bail d'importantes propriétés rurales pour les sous-louer ensuite par parties.

34. — Les bénéfices résultant de la location d'appartements meublés sont, en principe, passibles de l'impôt sur les revenus non commerciaux : celui qui loue en meublé tout ou partie d'une maison dont il est propriétaire accomplit, en effet, un acte purement civil, même si la location est habituelle. C'est le cas de la personne qui détache une ou plusieurs chambres de son appartement — chambres destinées normalement à servir à sa propre habitation — pour les louer garnies de leurs meubles. Mais en est-il encore de même quand le propriétaire a précisément acheté des meubles en vue de garnir tout ou partie de son immeuble et de le louer ensuite meublé ? En pareille hypothèse, il faut admettre, avec la jurisprudence (1), qu'il y a opération proprement commerciale lorsque la location des meubles fait l'objet principal de la location de la maison : dans ce cas, la personne spéculé sur les meubles qu'elle achète pour en louer l'usage. Il conviendra, en définitive, d'imposer le loueur d'appartements meublés dans la cédule des professions commerciales lorsqu'on se trouvera en présence d'un véritable établissement aménagé en vue de la location. *Exemples* : celui qui exploite une maison meublée (comportant souvent des salles communes) et qui se charge du service, fournit le linge, etc., ou encore, celui qui, dans une ville d'eaux ou une station balnéaire, possède ou occupe une maison spécialement aménagée en vue de la location (2), et la loue habituellement chaque année à un prix tel

(1) Voir notamment Paris, 3 juillet 1862, Robert.

(2) Le sous-sol comprendra, par exemple, des locaux suffisants pour permettre à l'exploitant d'habiter lui-même sa maison pendant la saison, concurremment avec le locataire.

que le loyer proprement dit de l'immeuble apparaît comme l'accessoire de la location des meubles.

35. — D'autre part, ne rentre pas dans la catégorie des actes de commerce la vente par les agriculteurs des denrées provenant de leur exploitation (Code de commerce, art. 638, § 1^{er}), que cette exploitation soit leur propriété ou qu'ils la tiennent en location. Par récolte, il faut entendre tous les produits, quels qu'ils soient, de l'exploitation agricole : on y comprendra notamment, outre les récoltes proprement dites, le lait, le beurre, les œufs, la volaille, la laine, le croît d'un troupeau. En tant qu'ils ne sont pas de nature industrielle (n° 29) les bénéfices provenant de la culture, de l'élevage et des opérations accessoires sont atteints par l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Il en est ainsi notamment des profits réalisés :

Par un agriculteur qui achète des animaux pour les engraisser sur ses terres et les revendre ensuite ;

Par un laitier nourrissant, sinon exclusivement, du moins principalement, ses animaux avec des produits de son exploitation agricole, lors même qu'il utiliserait à titre accessoire, comme aliment complémentaire, des produits achetés dans le commerce ;

Par les jardiniers, maraîchers, horticulteurs, pépiniéristes ne vendant que les produits de leur culture.

36. — A, par contre, la qualité de commerçant, celui qui vend le fromage qu'il fabrique avec le lait d'un troupeau entretenu sur des fonds cultivés par autrui et avec des fourrages qu'il achète ;

Le nourrisseur qui ne possède pas d'exploitation agricole ;

Le négociant en bestiaux parquant sur les terres qu'il occupe à titre de propriétaire ou de locataire les animaux qu'il a achetés, en attendant qu'il les ait revendus, alors que les produits de ces terres sont insuffisants pour nourrir les animaux dont il s'agit.

37. — Que faut-il décider lorsque les domaines desquels le contribuable tire ses produits agricoles ne sont pas situés en France ? L'intéressé peut-il encore exciper de sa qualité d'agriculteur pour échapper à l'impôt de notre cédula ?

La solution de cette question ne saurait présenter de difficulté lorsque

les propriétés du contribuable se trouvent en territoire étranger : un marchand de cafés vend, en France, des produits qui, déclare-t-il, proviennent exclusivement de ses propres plantations sises au Brésil. Dans ce cas, pas d'exemption : l'Administration française n'a, évidemment, à tenir compte que des faits qu'il lui est possible de constater et de vérifier sur le territoire national. Le contribuable en question ne vendant pas des produits récoltés en territoire français ne pourra être considéré comme réalisant, en France, des bénéfices agricoles : il sera imposable dans la cédule commerciale sur la part de ses profits qu'il a obtenue en France (1).

Par contre, la solution est plus douteuse lorsque le domaine agricole est situé dans une colonie française : un contribuable vend, en France, des denrées agricoles (café, cacao, caoutchouc, etc.) provenant d'exploitations qui lui ont été concédées dans une de nos colonies. En pareil cas, le Conseil d'État estime (voir, notamment, 12 novembre 1920, Min. des Fin. contre Compagnie coloniale du Gabon ; — 6 mai 1921, Min. des Fin. contre Société coloniale de Bambao) que l'exemption de patente est due, le contribuable devant être regardé comme un propriétaire ou cultivateur vendant exclusivement les produits de sa récolte. D'expresses réserves sont à faire sur cette jurisprudence, qui paraît avoir son origine dans un arrêt du 25 janvier 1890 (Perret) par lequel la Haute Assemblée avait admis l'exemption en faveur d'un agriculteur dont les propriétés se trouvaient en *Algérie* : mais cette décision se justifiait par la circonstance qu'en 1890 une similitude presque complète existait entre la législation des patentes françaises et celle des patentes algériennes (2). Il semble bien que, par ses arrêts du 12 novembre 1920 et du 6 mai 1921, le Conseil d'État ait étendu d'une manière excessive à des colonies jouissant d'un budget et d'un système fiscal entièrement distincts de ceux de la métropole une jurisprudence qui ne paraissait devoir trouver son application qu'à l'égard de l'Algérie.

(1) Dans ce sens, on citera un arrêt du Conseil d'État du 8 mars 1912 (da Conceicao) qui a refusé l'exemption de patente prévue en faveur des agriculteurs par la loi du 15 juillet 1880, art. 17, à un contribuable qui vendait en France des cafés provenant de ses plantations sises au Brésil : cette décision porte que l'exemption est réservée aux personnes qui vendent les produits récoltés en *territoire français*.

(2) Postérieurement à cet arrêt, une loi du 19 décembre 1910 a doté l'Algérie d'un système financier autonome.

38. — Les motifs qui, dans ces espèces, ont amené le Conseil d'État à prononcer l'exemption de patente doivent logiquement le conduire, en notre matière, à soustraire, en tant qu'agriculteurs, à l'impôt sur les bénéfices commerciaux les contribuables vendant en France des produits agricoles provenant exclusivement de leurs domaines sis dans les colonies françaises. Mais, dans un tel système, on aboutira à cette conséquence, au moins imprévue, que ces contribuables, bien que réalisant manifestement des bénéfices en France, n'y seront soumis ni à l'impôt commercial, ni à l'impôt sur les bénéfices agricoles (leurs terres étant situées hors de la métropole).

Nous préférons, en cette matière, la jurisprudence de la Commission supérieure des bénéfices de guerre qui, notamment, par une décision du 6 décembre 1919, a jugé qu'une société propriétaire d'un domaine dans une colonie française et qui importe en France, en vue de les vendre, les rhums provenant de ce domaine, est passible de la contribution extraordinaire à raison des bénéfices réalisés dans son entreprise commerciale de France.

39. — Sont, en outre, soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux les revenus des entreprises de manufacture dans leur extrême variété, que l'entrepreneur travaille à façon ou qu'il mette en œuvre des matières lui appartenant.

Il n'est pas possible de donner ici une énumération de toutes les industries présentant le caractère d'entreprise de manufacture au sens du Code de commerce : la jurisprudence des tribunaux consulaires servira de guide en la matière.

Toutefois, ainsi qu'on l'a indiqué plus haut (n° 29), l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux atteindra des opérations auxquelles cette jurisprudence ne reconnaît pas, en général, le caractère d'actes de commerce : ce sont certaines opérations de nature industrielle et, en particulier, l'industrie extractive, l'industrie agricole et l'industrie des artisans.

Il paraît nécessaire de consacrer quelques développements à cette question.

40. — INDUSTRIES EXTRACTIVES. — A. MINES. — Il faut mettre à part, tout d'abord, l'industrie des mines. Bien que depuis la loi du 9 septembre 1919 (article 5) l'exploitation des mines soit considérée comme

un acte de commerce, les revenus de cette exploitation n'en continuent pas moins d'échapper, sous les réserves ci-après, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

En effet, aux termes de l'article 53 de la loi du 31 juillet 1917, les bénéfices de l'exploitation minière et des opérations rattachées à cette exploitation pour l'assiette de la redevance proportionnelle des mines restent soumis à cette redevance, conformément à la législation en vigueur, et ne sont pas assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels.

Quelle est la portée de cette disposition? D'après l'article 4 de la loi du 8 avril 1910, modifié par l'article 3 de la loi du 30 avril 1921, la redevance proportionnelle que les concessionnaires de mines sont tenus de payer à l'État en vertu de la loi du 21 avril 1810 est basée sur un produit net déterminé soit administrativement, soit à forfait.

a. *Évaluation administrative.* — En ce qui concerne les mines placées sous le régime de l'évaluation administrative, le produit net servant de base à la redevance proportionnelle est formé, pour chaque concession ou groupe de concessions, par l'excédent des recettes réalisées sur les dépenses d'établissement et d'exploitation effectuées pendant l'année précédant celle de l'imposition. Sont comprises dans l'évaluation du produit net toutes les opérations commerciales ou industrielles consécutives et accessoires à l'exploitation. Dès lors, les entreprises de mines qui sont assujetties à la redevance proportionnelle d'après un produit net fixé administrativement et qui n'embrassent pas d'opérations autres que les opérations consécutives et accessoires à l'exploitation minière ne sont pas passibles de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels, lors même que leur bénéfice net effectif serait plus élevé que celui résultant de la détermination faite par le service des mines suivant les règles propres à l'établissement de la redevance.

Par contre, si l'entreprise dont le produit net a été évalué administrativement comprend des opérations autres que les opérations consécutives et accessoires à l'exploitation de la mine, opérations dont les revenus n'ont par conséquent pas été compris dans la base de la redevance proportionnelle, cette entreprise sera imposable à l'impôt cédulaire à raison de ces derniers revenus, et l'on calculera ledit impôt sur la différence entre le bénéfice net total de l'entreprise et une somme égale au produit net ayant servi de base à la redevance.

b. *Évaluation forfaitaire.* — En ce qui touche, d'autre part, les mines exploitées soit par des sociétés par actions ayant ou non adopté la forme commerciale ou par des sociétés en commandite ou à parts d'intérêts dont les dividendes sont déterminés par les délibérations des conseils d'administration ou des assemblées générales des associés, le produit net imposable à la redevance proportionnelle est, si l'exploitation de la mine forme l'objet principal de la société, forfaitairement fixé au montant total des sommes dont la distribution, soit à titre d'acompte, soit à titre de solde de dividende, a été votée, pendant l'année civile antérieure à celle de l'imposition, au profit des actionnaires et porteurs de parts. Dans les sommes distribuées — desquelles doivent être exclues, pour le calcul de la taxe, toutes sommes constituant un remboursement de capital — il faut comprendre les tantièmes attribués statutairement aux membres du conseil d'administration de la société.

A l'égard de ces sociétés, la redevance proportionnelle forfaitaire est réputée s'appliquer à la généralité des bénéfices réalisés par l'entreprise (produits de l'exploitation minière proprement dite, des opérations consécutives et accessoires et de toutes opérations secondaires exécutées par la société).

Lesdites sociétés échappent donc complètement à l'impôt sur les bénéfices industriels. Il importe d'observer que, dans l'état actuel de la législation, ces sociétés sont, en définitive, soumises, au point de vue fiscal, à un régime de faveur : elles ne payent, en effet, la redevance proportionnelle que d'après leurs bénéfices *distribués*, alors que les contribuables, particuliers ou sociétés, passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sont assujettis à cet impôt à raison de la totalité des bénéfices réalisés, que ces bénéfices soient distribués ou mis en réserve.

41. — B. AUTRES INDUSTRIES EXTRACTIVES. — Par contre, sont passibles, dans les conditions du droit commun, de l'impôt sur les bénéfices industriels, les bénéfices provenant de toutes les autres opérations d'extraction, savoir les revenus provenant :

a. De l'exploitation des minières, tourbières, carrières, ardoisières, sablières, etc. ;

b. De l'exploitation des salins, salines et marais-salants, ainsi que des

mines de sel, mines qui échappent à la redevance des lois de 1810 et de 1910 (loi du 17 juin 1840, art. 4) (1) ;

c. Des exploitations d'eaux minérales et thermales.

42. — INDUSTRIES AGRICOLES. — L'exploitation agricole est, nous l'avons vu, soustraite à la loi commerciale (Code de commerce, art. 638, § 1^{er}). Le cultivateur qui se borne à vendre les produits de sa récolte, tels que la terre les lui a fournis, ne fait pas acte de commerçant. Sur ce point, il n'y a pas de difficulté et nous avons déduit ci-dessus (n^{os} 35 et suiv.) les conséquences de ce principe au point de vue de l'établissement des impôts cédulaires.

43. — Mais que décider lorsque l'agriculteur ne vend ses récoltes qu'après leur avoir fait subir certaines transformations? N'y a-t-il pas, dans ce cas, entreprise de manufacture, c'est-à-dire acte de commerce? Les opinions sont divisées sur la question. M. Thaller (2) se prononce pour la négative. MM. Lyon-Caen et Renault (3) proposent une distinction : il n'y a point d'acte de commerce, disent-ils, « quand il s'agit d'une mise en œuvre accessoire ayant avec l'agriculture un lien intime ». Par contre, « si la main-d'œuvre a une importance considérable, si elle exige l'emploi de machines, on peut admettre que la production agricole n'est que l'accessoire et considérer par suite la vente des produits transformés comme se rattachant à une entreprise de manufacture ».

La jurisprudence des tribunaux judiciaires est hésitante : dans le sens du caractère civil on trouve une décision de la Cour de cassation, assez caractéristique, du 12 mai 1875 (S. 76. 1. 376). En sens contraire, la Cour de Douai a jugé (3 avril 1841, Vambellé) que le propriétaire qui exploite une distillerie établie sur son fonds accomplit des actes de commerce si la distillerie est l'objet principal de son industrie.

44. — Pour nous, c'est la distinction faite par MM. Lyon-Caen et Renault qui doit servir de guide pour décider si le bénéfice de l'exploitant doit, ou non, être taxé dans la cédule des profits industriels et com-

(1) Le fait que les exploitants de mines de sel payent une taxe de consommation n'est d'ailleurs pas de nature à les faire échapper à notre impôt cédulaire.

(2) *Traité élémentaire*, n^o 19.

(3) *Manuel*, n^o 23.

merciaux. Le revenu restera purement agricole lorsque les opérations de transformation apparaîtront comme le prolongement normal et usuel des travaux de culture. Si, au contraire, les opérations envisagées exigent une main-d'œuvre et un outillage importants, présentent, en un mot, un caractère nettement industriel, ces opérations seront considérées comme constituant l'industrie principale du contribuable, la production agricole n'en étant que l'accessoire. Dans ce cas, les bénéfices procurés par lesdites opérations seront réputés commerciaux et imposés comme tels.

L'adoption de la thèse absolue de M. Thaller aboutirait, en notre matière, à des résultats profondément choquants. Soient deux cultivateurs exploitant l'un et l'autre une culture de 300 hectares de betteraves, d'égal rendement. A son exploitation agricole, le premier ajoute une distillerie où il traite exclusivement les betteraves de sa récolte. Si l'on considérait que les bénéfices provenant de l'exploitation de cette distillerie sont purement agricoles — ce qui empêcherait toute taxation dans la cédule des professions commerciales et industrielles — les deux contribuables envisagés n'auraient à payer l'un comme l'autre que l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Or, cet impôt étant fixé *forfaitairement* d'après la valeur locative des terres exploitées (loi du 31 juillet 1917, art. 17, modifié par l'art. 2 de la loi du 25 juin 1920), les deux intéressés, bien qu'ayant tiré de leurs exploitations respectives des bénéfices extrêmement inégaux, se verraient réclamer un chiffre égal d'impôt.

45. — En pratique, il est vrai, il sera souvent délicat de déterminer si l'on se trouve en présence de bénéfices commerciaux ou seulement de profits purement agricoles. Une règle précise et absolue ne saurait être formulée à cet égard ; la solution dépendra des circonstances de fait propres à chaque espèce. L'Administration propose, toutefois, un critérium qui paraît judicieusement choisi (1). Pour elle « le point de savoir si les transformations dont les récoltes sont l'objet ne sortent pas du domaine de l'exploitation agricole est une question de fait analogue à celle qui se pose lorsqu'il s'agit de décider si les locaux dans lesquels ces transformations sont effectuées peuvent être admis à jouir de l'exemption d'impôt accordée aux bâtiments ruraux en matière de

(1) Instruction du 30 mars 1918, pour l'établissement des impôts sur les revenus, n° 63.

contribution foncière ». A cet égard, le Conseil d'État refuse aux locaux de l'espèce l'exemption prévue par l'article 85 de la loi du 3 frimaire an VII et par l'article 5, § 2, de la loi du 8 août 1890, alors même qu'il n'y est pas traité d'autres récoltes que celles de l'exploitant, lorsqu'ils constituent de véritables établissements industriels (distilleries, sucreries, féculeries, laiteries-fromageries, etc.) (1).

46. — La question pourra encore être résolue, en cas de doute sur le caractère industriel de la transformation, par l'examen des usages de la région : si la transformation est *habituellement* opérée par les propriétaires de la région, avant la livraison du produit à la circulation, on pourra considérer, en général, que cette transformation n'est que le complément nécessaire de la culture. Pourra ainsi échapper à l'impôt de notre cédule le propriétaire qui, à l'aide d'une scierie mécanique de peu d'importance, transforme en planches le bois de ses propriétés, si, dans la région où celles-ci sont situées, ce mode de transformation est normalement employé par les propriétaires pour l'exploitation de leurs bois (2).

47. — INDUSTRIE DES ARTISANS. — Que faut-il entendre par artisan ? Il faut le distinguer tout d'abord : 1° de l'ouvrier : celui-ci, qui travaille pour le compte d'un maître, dans les locaux ou sur les chantiers de celui-ci, n'est jamais commerçant, ses profits sont imposables, le cas échéant, dans la cédule des traitements et salaires ; 2° du manufacturier : celui-ci transforme, au moyen d'ouvriers qu'il salarie, des matières premières préalablement achetées par lui ou fournies par des tiers ; les profits du manufacturier sont toujours imposables dans la cédule des bénéfices industriels.

La définition de l'artisan se trouve comprise entre ces notions : l'artisan est celui qui se livre, à ses risques et périls, en dehors de l'établissement d'un patron (3), à un travail manuel, sur des matières qui lui

(1) Voir notamment dans ce sens les arrêts du Conseil d'État des 9 décembre 1887 (Min. des Fin. contre Pithon, Eure), 9 avril 1897 (Parent du Châtelet, Eure), 29 juillet 1907 (Godot, Charente).

(2) Dans ce sens, Conseil d'État, 25 juin 1857 (Pafournoux), 29 juillet 1857 (Chaise).

(3) S'il travaillait à façon, dans l'établissement d'un patron, il serait un salarié ordinaire.

appartiennent ou non, seul ou avec un nombre extrêmement restreint d'auxiliaires (1).

48. — La loi du 31 juillet 1917 ne fait aucune distinction entre les différentes catégories d'artisans : le principe de leur imposition dans la cédule des professions commerciales se déduit implicitement, mais nettement, des termes de l'article 13, qui prévoient un mode spécial de taxation — toujours dans la cédule des professions industrielles et commerciales — pour les artisans à petits bénéfices.

Sous l'empire de la loi de 1917, les artisans, façonniers ou non, sont, en principe, soumis au droit commun à toutes les professions industrielles et commerciales : par exception, les artisans — façonniers ou non — travaillant sans compagnon ni apprenti, ainsi que les vendeurs en ambulance et les pêcheurs, ne sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux que sur la portion de ces bénéfices excédant 1,500 francs (voir ci-après, n° 370 et suiv.).

49. — Cette législation paraît d'ailleurs devoir être modifiée à brève échéance. La loi du 25 juin 1920 (art. 59) ayant, en effet, soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires les personnes « qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux », tous les artisans réalisant plus de 1,500 francs de bénéfices se sont trouvés, de ce fait, passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires, ce qui n'a pas été sans soulever les plus vives protestations des intéressés. Ces protestations ont amené le Gouvernement à déposer le 7 décembre 1920 un projet de loi qui a abouti au vote par la Chambre

(1) S'il employait un nombre important d'ouvriers, il deviendrait entrepreneur de manufacture.

Rapprocher de cette définition celle figurant au tableau général des coefficients applicables au chiffre d'affaires pour la détermination du bénéfice (*J. O.* du 18 mars 1918, p. 2463 et suiv., et du 13 mars 1921) :

« L'artisan est celui qui exerce à ses risques et périls une industrie manuelle, travaillant lui-même comme ouvrier, en général avec des matières lui appartenant et exceptionnellement à façon et n'employant pas plus de cinq personnes (membres de la famille, ouvriers adultes ou apprentis).

« L'artisan façonnier ne diffère du précédent qu'en ce qu'il se borne à fournir la main-d'œuvre, travaillant pour les fabricants, les marchands ou les particuliers avec les matières que ceux-ci lui fournissent. »

des Députés, le 2 juillet 1921, d'une nouvelle rédaction de l'article 13 de la loi du 31 juillet 1917 (1).

50. — D'après cette nouvelle rédaction, le principe est toujours que l'artisan est passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dans les conditions du droit commun.

Mais ce principe comporte deux séries d'exceptions :

1° L'artisan façonnier, travaillant à domicile pour le compte de commerçants ou de fabricants (2) est passible de l'impôt sur les traitements et salaires (titre III de la loi de 1917) lorsqu'il n'utilise d'autre concours que celui des membres de sa famille, d'un apprenti et de compagnons, « à condition que le nombre desdites personnes n'excède pas cinq s'il comprend un ou plusieurs compagnons ».

Sont de même soumis à l'impôt sur les traitements et salaires, d'une part « les mariniers propriétaires d'un seul bateau qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes », de l'autre, les pêcheurs, parmi lesquels il faut comprendre les ostréiculteurs.

2° Une deuxième série d'exceptions à la règle générale est prévue en faveur :

a. Des artisans travaillant chez eux ou au dehors, à façon ou non, soit seuls, soit avec un compagnon ou un apprenti ; parmi ces artisans on rangera notamment le tailleur, le peintre, le maçon travaillant directement pour leur propre clientèle ;

(1) Chambre des Députés, 1^{re} séance du 2 juillet 1921, *J. O.*, Déb. parl., p. 3118 et suiv.

(2) L'exposé des motifs du projet gouvernemental portait ce qui suit :
...« Les ouvriers qui, opérant exclusivement à façon *pour le compte de fabricants*, avec des matières premières fournies par ces derniers, travaillent à leur domicile sans autre concours que celui de leur père ou de leur mère, de leurs enfants non mariés ou d'un jeune apprenti, ne se trouvent pas dans une situation sensiblement différente de celle des ouvriers travaillant en usine ou en atelier. Il serait donc équitable de leur appliquer le même régime fiscal qu'à la généralité des ouvriers, c'est-à-dire de les soumettre non pas à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais à l'impôt sur les traitements et salaires. Par voie de conséquence, ils cesseraient d'être passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires. »

b. Les vendeurs en ambulance (1).

Les personnes comprises dans cette deuxième série d'exceptions (a et b) sont soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais, au lieu de bénéficier, comme les marchands et les industriels, de l'abattement réduit de l'article 12, elles ne payent l'impôt que sur la portion de leurs bénéfices correspondant à la fraction imposable des salaires, calculée conformément à l'article 23 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 1^{er} de la loi du 25 juin 1920.

Cette modification de la législation n'est pas encore, toutefois, définitive à l'heure actuelle : le texte voté par la Chambre est présentement soumis à l'examen du Sénat.

51. — Sont encore à comprendre dans les professions industrielles et commerciales :

L'entreprise de travaux et de constructions ;

L'industrie des transports terrestres, fluviaux et maritimes, les opérations de manutention, chargement, déchargement ;

Les entreprises de fournitures sous toutes leurs formes ;

L'industrie du spectacle.

52. — L'article 632 du Code de commerce range, en outre, parmi les actes de commerce les entreprises d'agences et bureaux d'affaires, bien que la spéculation porte uniquement, en pareil cas, sur la prestation de services personnels. Le bureau ou l'agence d'affaires sont caractérisés commercialement par l'existence d'un établissement permanent, d'un cabinet ouvert au public, où l'agent d'affaires offre ses services pour la gestion des intérêts d'autrui. Les entreprises d'agence d'affaires sont

(1) Il est à remarquer que le vendeur en ambulance (marchand des quatre saisons, celui dont le fonds est contenu dans une hotte ou étalé sur un éventaire) n'est pas, en thèse générale, réputé commerçant : ses profits résultent plus, en effet, de son travail personnel que d'une spéculation sur la valeur des objets vendus.

Une solution contraire doit être admise, en principe, à l'égard de l'artisan travaillant des matières qui lui appartiennent ; toutefois, même en cette hypothèse, la question peut prêter à discussion lorsque l'artisan ne travaille qu'au fur et à mesure des commandes qui lui sont faites.

En toute hypothèse, d'ailleurs, l'artisan de l'espèce devrait, comme le vendeur en ambulance, être imposé dans notre cédule.

extrêmement variées ; on peut dire que leur nombre augmente chaque jour ; il ne saurait donc être question d'en donner une énumération limitative. On citera néanmoins comme devant être réputé agent d'affaires et imposé à ce titre dans la cédule des professions commerciales :

Celui qui donne des consultations, se charge de la rédaction d'actes, de la traduction de documents écrits en langue étrangère ;

Celui qui professionnellement se charge de l'encaissement d'effets ou de créances, du recouvrement de loyers et fermages ;

Le receveur de rentes qui se charge de la perception des rentes et pensions ;

Celui qui s'occupe d'affaires contentieuses (représentation devant les tribunaux, agence de réclamations, vérification de lettres de voitures et taxes des compagnies de transport, etc.) ;

Celui qui se charge de gérances et opérations mobilières ou commerciales, telles qu'achat et vente de meubles ou de fonds de commerce ;

Celui qui se charge d'une façon habituelle de l'administration des successions vacantes ;

Celui qui s'entremet en vue de la négociation et du placement de valeurs en bourse ;

Celui qui achète des créances douteuses pour en poursuivre le recouvrement ;

Celui qui tient une agence de renseignements, une agence matrimoniale, un bureau de placement, une agence dramatique, une agence de publicité, une agence de voyages, etc. ;

Celui qui fait profession de gérer des immeubles ;

Celui qui se charge de procurer l'achat, la vente ou la location d'immeubles (1).

53. — Les avocats, notaires, avoués, huissiers, s'occupent aussi des affaires d'autrui : ils ne sont pas, toutefois, des agents d'affaires au

(1) Toutes ces opérations — il en existe quantité d'autres analogues — sont constitutives de la profession d'agent d'affaires ; le tableau des coefficients, qui énumère les professions imposables dans notre cédule, contient toutefois, à côté de cette dénomination d'ordre général, des qualifications particulières correspondant à l'exercice de certaines desdites opérations (receveur de rentes, gérant d'immeubles, etc.) : voir groupe XVI, industries et commerces divers.

sens de l'article 632 du Code de commerce : le commerce leur est même interdit. Leurs honoraires n'ont pas le caractère commercial et ils sont passibles de l'impôt du titre IV de la loi de 1917. Une difficulté pourra s'élever, cependant, en ce qui touche la profession d'avocat.

L'exercice de cette profession est actuellement réglementé par le décret du 20 juin 1920 (*J. O.* du 22 juin 1920, p. 8822). Suivant l'article 5 de ce décret, seuls ont droit au titre d'avocat les licenciés en droit régulièrement inscrits au tableau ou au stage du barreau d'une cour ou d'un tribunal ; l'article 45 stipule, d'autre part, que la profession d'avocat est « incompatible avec toute espèce de négoce ; en sont exclues toutes personnes exerçant la profession d'agent d'affaires ». L'avocat régulièrement inscrit et qui se conformera à ces prescriptions ne sera donc jamais passible de l'impôt sur les bénéfices commerciaux. Mais l'article 49 permet, à titre transitoire et par dérogation à l'article 5, aux licenciés en droit non inscrits, qui, antérieurement à la publication du décret auront pris habituellement le titre d'avocat, de conserver cette dénomination. Les avocats de cette catégorie pourront, le cas échéant, être assujettis à l'impôt de notre cédule en qualité d'agents d'affaires, eu égard aux conditions de fait dans lesquelles ils exercent. Il en sera ainsi, notamment, de « l'avocat conseil » qui, nonobstant cette qualification, se livrera effectivement aux opérations constitutives de l'agence d'affaires. On adoptera la même solution pour « l'ingénieur-conseil ».

54. — Les agréés près les tribunaux de commerce ne sont pas des officiers ministériels, comme les avoués ou notaires ; ils n'exercent pas davantage une profession réglementée comme les avocats. Ce sont des mandataires simplement recommandés aux justiciables par les tribunaux de commerce. Il semble bien, comme le soutiennent certains auteurs (1), que les agréés soient purement et simplement des agents d'affaires ; toutefois la jurisprudence leur refusant généralement le caractère de commerçant, leurs honoraires paraissent devoir être soumis à l'impôt du titre IV (professions non commerciales).

Nous n'en dirons pas autant des honoraires de celui qui fait sa profession *habituelle* des fonctions de syndic de faillite : les tribunaux reconnaissent, en effet, à celui-ci la qualité de commerçant (2).

(1) LYON-CAEN et RENAULT, *Traité*, t. I^{er}, n^{os} 140 et 352.

(2) LYON-CAEN et RENAULT, *Traité*, t. I^{er}, n^{os} 140, note 1.

55. — Sont en outre passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, ceux qui exploitent un établissement de ventes à l'encan (1) : ces commerçants réunissent les objets qu'on leur confie et, dans un local spécialement affecté à cet usage, les vendent aux enchères ou au rabais. On ne confondra pas avec les établissements de ce genre les salles des ventes que possèdent dans certaines villes les corporations d'huissiers ou de commissaires-priseurs : l'exploitation de ces salles constitue un acte non commercial, et les bénéfices qu'elle procure sont soumis à l'impôt sur les revenus non commerciaux.

56. — Toute opération de courtage est, de même, réputée commerciale par l'article 632 du Code de commerce. Le courtier est celui qui, sans s'obliger lui-même, sert d'intermédiaire pour rapprocher deux personnes qui veulent conclure un contrat ; il transmet les offres ou les demandes et perçoit indifféremment une commission de l'acheteur ou du vendeur. Le courtier prête ses services à tout venant : c'est le type de l'*intermédiaire libre*. Ses bénéfices sont essentiellement commerciaux, lors même que l'acte pour lequel il a prêté son entremise est civil (courtier de biens immeubles, de denrées agricoles, etc.).

Il convient d'admettre la même solution à l'égard du courtier juré d'assurances maritimes et du courtier interprète et conducteur de navire (Code de commerce, art. 79 et 80) : bien que nommés par le Gouvernement et qu'investis d'un monopole, ces courtiers sont réputés commerçants.

Le courtier d'assurances terrestres — profession libre — sera de même soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux : tout acte de courtage, quel qu'il soit, est commercial.

57. — Est également commerciale toute entreprise de commission : le commissionnaire est celui qui fait profession d'effectuer des actes de commerce sous sa propre responsabilité pour le compte d'autrui (Code de commerce, art. 94) ; il traite sur l'ordre et au lieu et place d'une des parties — vendeur ou acheteur — et s'engage personnellement vis-à-vis de son commettant.

58. — Quelle solution faut-il adopter pour les représentants de commerce ? Cette dénomination n'a rien de juridique : dans la réalité, elle

(1) Même solution à l'égard des exploitants de magasins généraux.

est appliquée à une foule d'intermédiaires de situations très diverses. Le tableau des coefficients précise, avec raison, que la rubrique « Représentant de commerce » ne vise que ceux qui ont la qualité de commerçants. Quels sont-ils ? La solution de cette question ne pourra être fournie, dans chaque cas particulier, que par l'examen des faits.

On rencontrera tout d'abord, sous le nom de représentants de commerce, de simples commis-voyageurs, placiers, voyageurs de commerce ; le rôle de ces intermédiaires consiste à solliciter et à prendre les commandes chez les clients de leur patron et à transmettre ces commandes à celui-ci ; ils ne s'obligent pas eux-mêmes, ni ne facturent en leur propre nom : ils n'engagent que leur patron. Généralement ils reçoivent de celui qui les emploie, en sus d'un « fixe », une participation souvent proportionnelle au chiffre d'affaires ; ils ne reçoivent pas, par contre, de rémunération des clients qu'ils visitent. Ces intermédiaires, quelle que soit leur dénomination, quel que soit leur mode de rémunération, sont des préposés, des employés : leurs profits sont imposables dans la cédule des traitements et salaires.

Parfois aussi de véritables courtiers ou commissionnaires en marchandises se qualifieront eux-mêmes — ou seront qualifiés par la rumeur publique — « représentants de commerce ». Suivant que l'examen des faits révélera que ces intermédiaires se livrent à des opérations de courtage ou à une entreprise de commission, on imposera les intéressés, dans la cédule des professions commerciales, en qualité de courtier ou de commissionnaire.

59. — Mais que décider à l'endroit d'une troisième catégorie d'intermédiaires dont le type courant est le représentant de commerce ayant bureau, personnel, clientèle, supportant lui-même ses frais généraux, se chargeant de faire des affaires (généralement des opérations de vente) pour une ou plusieurs maisons de commerce *déterminées*, à l'effet de placer les produits de ces maisons ?

Ces intermédiaires se distinguent : 1° des commissionnaires, en ce qu'ils ne s'obligent pas eux-mêmes et n'engagent que les maisons qu'ils représentent ; 2° des courtiers, en ce qu'ils ne prêtent pas leur concours à tout venant et en ce qu'ils sont exclusivement rétribués par leurs maisons ; 3° des simples préposés, en ce qu'ils ne sont pas des employés liés envers les maisons représentées par de véritables contrats de louage de services (on a dit qu'il s'agissait d'un mandat mêlé à un louage

d'ouvrage) ; en ce qu'ils sont des agents autonomes, opérant à distance, chez eux (1), non soumis à des contacts périodiques avec leurs mandants ; ils payent patente, vendent leur « représentation », etc.

Contrairement à la jurisprudence (Cass. civ., 21 décembre 1898) et à l'enseignement de MM. Lyon-Caen et Renault (*Manuel*, n° 505 bis), nous nous refusons à voir dans les intermédiaires dont il s'agit de simples employés liés à leurs maisons par des contrats de louage de service. D'autre part, nous n'admettons pas, avec M. Thaller (*Traité*, n° 1115), que ces intermédiaires soient des courtiers : les courtiers prêtent leur concours à tout venant. Nous écartons dès lors :

a. L'imposition de ces intermédiaires dans la cédule des traitements et salaires ;

b. Leur imposition, dans la cédule des professions commerciales, en qualité de courtiers.

Les opérations de ces représentants de commerce ne rentrent point, par ailleurs, dans la catégorie de celles qui constituent l'entreprise d'agences ou de bureaux d'affaires au sens de l'article 632 du Code de commerce. Nous concluons, en conséquence, eu égard à leur caractère non commercial, à leur imposition dans la cédule du titre IV (professions non commerciales) (2).

60. — Les facteurs de fabrique sont des intermédiaires qui se chargent, sous leur responsabilité, de faire confectionner des objets pour des fabricants ou des marchands qui leur fournissent les matières premières et les rétribuent au moyen de commissions proportionnelles à l'importance des travaux effectués par leur entremise.

Se basant sur ce que ces intermédiaires ne font qu'exécuter les ordres des fabricants ou commerçants qui utilisent leur concours, et sur ce qu'ils ne spéculent ni sur la marchandise qui leur est confiée ni sur le travail d'autrui, l'Administration des Finances les considère comme exerçant une profession non commerciale.

(1) THALLER, *Traité*, n° 1115.

(2) Voir, dans ce sens, les réponses écrites du Ministre des Finances aux questions n°s 5758, 6343, 6905, 7074, 7262 et 7268. *J. O.* du 9 mars 1921, p. 1160 à 1163.

61. — Quant aux mandataires aux halles de Paris, leur profession est sans doute réglementée par la loi du 11 juin 1896 et par le décret du 23 avril 1897, mais ils n'en sont pas moins des commerçants, car ils font des actes de commerce leur profession habituelle (1).

62. — Ont enfin, d'après l'article 632 du Code de commerce, le caractère d'actes de commerce toutes les opérations des banques privées ou publiques et toutes opérations de change.

La banque a pour objet le commerce de l'argent et des titres ; les principales opérations qui la constituent sont l'escompte des effets de commerce, les dépôts, comptes-courants, recouvrements, les avances sur titres, les ouvertures de crédit, l'émission de valeurs, etc.

Les banques publiques (Banque de France, Crédit foncier) jouissent d'un monopole, mais elles sont placées sous la surveillance du Gouvernement.

Les bénéfices réalisés par ceux qui prêtent leur entremise en vue d'opérations de change sont également commerciaux ; il en est notamment ainsi des honoraires de l'agent de change : celui-ci, nommé par le Gouvernement, est titulaire d'une charge, il n'en est pas moins réputé commerçant (2).

63. — Relèvent, d'autre part, de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux les profits tirés des entreprises du commerce maritime visées par l'article 633 du Code de commerce : entreprises de construction de navires, expéditions maritimes, armement, affrètement, nolisements, commerces d'agrès, apparaux et avitaillements, assurances maritimes, etc.

64. — L'entreprise d'assurances terrestres n'est réputée acte de commerce ni par l'article 632 ni par l'article 633. Quel caractère faut-il lui reconnaître ?

(1) LYON-CAEN et RENAULT, *Traité*, n° 206 bis.

(2) L'article 632 C. Com. ajoute : ...« Entre toutes personnes, les lettres de change ». Les signataires d'une lettre de change, quels qu'ils soient, accomplissent un acte de commerce en vertu de la loi. Mais il est manifeste qu'à elle seule l'existence d'une lettre de change n'a pas pour conséquence de rendre les signataires de l'effet passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Il faut distinguer tout d'abord les assurances mutuelles; une société d'assurances mutuelles a le caractère civil : elle ne poursuit pas un partage de bénéfices, ses membres sont à la fois assureurs et assurés; la quotité de la prime est fonction du montant des sinistres. Une telle société n'est point passible de l'impôt sur les bénéfices commerciaux. Il paraîtrait devoir en être ainsi même si la société constituait des réserves lui permettant d'assurer la fixité de la prime annuelle. M. Thaller (1) estime qu'en pareil cas la société reste civile : « le fonds de réserve, lors de la dissolution, sera réparti entre les assurés eux-mêmes; ils se sont passés du concours extérieur des capitalistes ».

65. — Quant à la société d'assurances terrestres à primes fixes, c'est en général une société par actions qui traite à *forfait* avec les tiers — les assurés — moyennant le paiement par ceux-ci d'une prime invariable. Suivant que le montant des sinistres est, ou non, supérieur à la masse des primes, la société subit une perte ou réalise un bénéfice. Malgré le silence des articles 632 et 633, l'entreprise d'assurances terrestres à primes est réputée commerciale par la doctrine et la jurisprudence : « l'énumération faite par la loi des actes de commerce est sans doute limitative, exposent MM. Lyon-Caen et Renault (2), mais elle ne doit pas, pour cela, recevoir une interprétation restrictive, c'est-à-dire que pour écarter des solutions contradictoires ou irrationnelles on peut, par voie d'analogie, reconnaître le caractère commercial à des actes que le Code de commerce ne mentionne pas expressément ».

Les sociétés d'assurances sur la vie constituent pareillement des entreprises éminemment commerciales (Paris, 12 février 1857, S.57.2.186).

Les bénéfices réalisés par les entreprises d'assurances terrestres à primes sont donc incontestablement passibles, le cas échéant, de l'impôt de notre cédule.

66. — Par contre une jurisprudence formelle de la Cour de Cassation (3) dénie aux *agents* des compagnies d'assurances le caractère de commerçant; l'Administration des Finances a reconnu, en consé-

(1) *Traité*, n° 36, 37 et 732.

(2) *Manuel*, n° 21.

(3) Voir notamment Cass. 20 janvier 1908, 30 septembre 1908, 9 février 1909, 8 décembre 1920,

quence (1), que ces agents, lorsqu'ils opèrent au nom et pour le compte des compagnies dont ils sont les mandataires attitrés, n'ont pas à supporter l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

67. — Les professions libérales sont, en principe, étrangères au commerce. Parmi ces professions on range principalement :

La profession enseignante : les professeurs de sciences et belles-lettres, les maîtres de pension, les chefs d'institutions libres ne font pas acte de commerce, alors même qu'ils logeraient ou nourriraient leurs élèves. Toutefois, on devrait réputer commerçant, le maître de pensionnat qui resterait totalement étranger à l'instruction de ses élèves et se bornerait à faire donner les leçons par des professeurs ou surveillants à sa solde (2).

Le pensionnat annexé à une école primaire supérieure constitue une dépendance d'un établissement d'enseignement public, dont la gestion rentre dans l'exercice des fonctions publiques du directeur de l'école : celui-ci échappe, de même que tous les membres de l'enseignement public, à l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

68. — La profession littéraire échappe également à la commercialité : l'auteur, l'homme de lettres n'accomplissent pas d'actes de commerce. Mais la commercialité apparaîtrait si une personne quelconque, fût-elle homme de lettres, achetait une œuvre littéraire ou scientifique composée par autrui pour l'imprimer et la revendre (3).

69. — La publication, par ses propres rédacteurs, d'un journal littéraire, scientifique, artistique ou politique ne constitue pas un acte de commerce ; les revenus tirés de cette publication sont passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Par contre, celui qui édite un journal ou un périodique sans participer à sa rédaction est un simple intermédiaire : publiant les œuvres

(1) Réponse écrite du Ministre des Finances à la question n° 6729, *J. O.* du 9 mars 1921, p. 1161.

(2) *Répertoire* FUZIER-HERMAN, Acte de commerce, n° 537. — Réponse écrite du Ministre des Finances à M. Bodinier, sénateur, *J. O.*, 9 novembre 1920, Débats, p. 1746.

(3) *Répertoire* FUZIER-HERMAN, *ibid.*, n° 554.

d'autrui, il fait acte de commerce et il est passible, en conséquence, de l'impôt de notre cédule.

70. — L'artiste-peintre, le statuaire, le sculpteur, le graveur ne font pas acte de commerce lorsqu'ils vendent leurs œuvres. Les opérations de l'architecte n'offrent de même aucun caractère commercial, à moins qu'il ne se charge de la construction des édifices, auquel cas il devient entrepreneur de bâtiments, ou qu'il ne tienne une agence d'affaires (1).

Les métreurs et vérificateurs en bâtiments, qui restent dans le cadre normal de ces professions, réalisent des bénéfices non commerciaux. Comme les architectes, ils deviendraient commerçants s'ils exploitaient un véritable bureau d'affaires.

Les experts-géomètres qui n'accomplissent que des actes rentrant normalement dans l'exercice de leur profession (arpentage, délimitation de parcelles, levées de plans, évaluations de propriétés) exercent, de même, une profession libérale. Ils deviendraient imposables, dans la cédule des professions commerciales, en qualité de « tenant une agence de ventes immobilières » s'ils prêtaient habituellement leur entremise pour la vente d'immeubles (2).

71. — Le médecin qui pratique exclusivement son art ne fait pas acte de commerce. Il en est ainsi lors même qu'il fournit des médicaments à ses malades, dans les lieux où il n'existe pas de pharmacien. Si, par contre, il tenait officine ouverte à tout venant, il réaliserait de ce chef des bénéfices commerciaux.

Que décider à l'égard du médecin qui tient une maison de santé? Il faut faire une distinction: si le médecin y traite exclusivement ses propres malades, il ne sort pas de l'exercice normal de sa profession et ses profits restent non commerciaux. Dans le cas, au contraire, où il y admet des malades qui ne sont pas ses propres clients et auxquels il n'assure pas lui-même les soins médicaux, il peut être passible de l'impôt sur les bénéfices commerciaux (n° 86).

Le vétérinaire qui se borne à l'exercice de son art réalise des profits

(1) Dans ce sens, réponse écrite du Ministre des Finances à M. de Kérourartz, sénateur. *J. O.*, 15 décembre 1920, Débats, p. 1910.

(2) Réponse du Ministre des Finances à M. Bertrand, député. *J. O.*, 26 janvier 1921, Débats, p. 135.

non commerciaux. Il convient d'admettre la même solution pour le chirurgien-dentiste ; mais celui-ci deviendrait un véritable commerçant si, en dehors de l'exercice normal de sa profession (soins donnés aux malades, fabrication d'appareils destinés aux patients auxquels il donne ses soins), il ouvrait un magasin de vente de râteliers, de dents artificielles ou de produits d'hygiène dentaire (1).

Les pharmaciens sont des commerçants. Il en est de même, *a fortiori*, des herboristes et droguistes.

72. — Les titulaires de charges et offices qui n'ont pas la qualité de commerçant — avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, notaires, avoués, huissiers, greffiers, commissaires-priseurs — sont imposables dans la cédula des professions non commerciales. Mais nous avons vu (n° 30) qu'en vertu de l'article 31, dernier alinéa, de la loi du 31 juillet 1917, leur impôt est calculé dans les conditions et au taux fixés pour les professions commerciales.

73. — AUTRES PROFESSIONS RÉGLEMENTÉES. — D'après la jurisprudence des tribunaux civils (2), les cantiniers attachés à l'armée, malgré les règlements auxquels ils sont astreints par l'autorité militaire, ont la qualité de commerçant. Comme, d'autre part, la loi de 1917 n'a pas prévu en leur faveur une exemption analogue à celle dont ils bénéficiaient, en matière de patente, de par l'article 17 de la loi du 15 juillet 1880, ils sont passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux dans les conditions du droit commun.

74. — Les concessionnaires de bureaux de tabac sont des préposés de l'État : ils ne sont donc pas commerçants. Cette solution est même admise, en jurisprudence, pour les débitants vendant à titre accessoire des objets de fantaisie aux fumeurs (3). L'Administration des Finances décide par suite avec raison que les concessionnaires de bureaux, lors-

(1) Réponse écrite du Ministre des Finances à M. Bouilhoux-Lafont, député. *J. O.*, 23 novembre 1920, p. 19020.

(2) Paris, 18 décembre 1885 ; Cour d'appel de la Réunion, 27 juillet 1895, *D.* 1896.2.443.

(3) Lyon, 8 mai 1879, *D.* 1881.2.48. Voir aussi LYON-CAEN et RENAULT, *Traité*, t. I^{er}, p. 136, note n° 4.

qu'ils se livrent à la vente exclusive ou à titre principal du tabac, exercent une profession non commerciale (1).

Quid lorsque la vente des produits du monopole n'est que l'accessoire d'un commerce exercé à titre principal par le concessionnaire : celui-ci exploite, par exemple, un débit de vins qui constitue sa principale source de bénéfices. En pareil cas, l'accessoire suivra le principal et le concessionnaire sera imposable dans la cédule des professions commerciales, même pour les bénéfices obtenus sur la vente des tabacs.

Dans l'hypothèse où le concessionnaire n'exploiterait pas par lui-même son débit de tabac, la redevance que lui payerait le gérant devrait être considérée comme une pension passible de l'impôt du titre III (pensions) de la loi de 1917.

Quant au gérant (non titulaire) de bureau de tabac, il paraît, en toute hypothèse, devoir être imposé dans la cédule des professions commerciales, qu'il vende ou non exclusivement les produits du monopole.

75. — Les adjudicataires, concessionnaires ou fermiers des droits et taxes établis par les municipalités n'ont pas la qualité de commerçant : ils ne font que se substituer à la commune dans la perception d'une contribution. Il en est ainsi notamment de l'adjudicataire ou fermier des droits de halles, places et marchés d'une ville (2), du concessionnaire des droits à percevoir dans un abattoir public, de l'exploitant ou fermier des droits d'emmagasiner dans un entrepôt ; il convient d'admettre la même solution à l'égard de l'adjudicataire des droits à percevoir au profit des pauvres dans les spectacles, bals et concerts. Toutes ces professions sont, à raison de leur caractère civil, imposables dans la cédule des professions non commerciales.

76. — SOCIÉTÉS CIVILES PAR ACTIONS. — La loi du 1^{er} août 1893 a ajouté à la loi du 24 juillet 1867 un article 68 ainsi conçu : « Quel que soit leur objet, les sociétés en commandite ou anonymes qui seront constituées dans les formes commerciales seront commerciales et soumises aux lois et usages du commerce » (3). Ainsi donc toutes les

(1) Réponse à M. Antériou, député, *J. O.* du 8 avril 1921, Débats, p. 1541.

(2) Angers, 23 février 1877, *D.* 77.2.172.

(3) Cette disposition ne vise pas les sociétés par actions déjà existantes au moment de sa promulgation. Pour les sociétés créées antérieurement au 1^{er} août 1893, la commercialité reste subordonnée à la nature de l'entreprise.

sociétés par actions fondées depuis le 1^{er} août 1893 sont réputées être des sociétés de commerce, que les actes qu'elles accomplissent soient ou non visés par les articles 632 et 633 du Code de commerce. Cette solution est admise par tout le monde ; on n'est pas d'accord, par contre, sur le caractère juridique — civil ou commercial — des actes mêmes des sociétés dont il s'agit (1). Quoi qu'il en soit de cette question, il semble bien que les bénéfices réalisés par les sociétés de l'espèce, sociétés auxquelles la loi attribue formellement le caractère commercial, doivent être frappés par l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Ces sociétés possèdent d'ailleurs des moyens d'action, des organes de gestion et de contrôle (assemblées générales, conseils d'administration, conseils de direction) qui donnent à leurs spéculations un caractère tout différent de celui des opérations similaires effectuées par un particulier agissant seul.

On imposera en conséquence dans notre cédule les sociétés formées par actions pour achats et ventes d'immeubles ou autres spéculations immobilières, sociétés qui se trouvaient d'ailleurs déjà atteintes par la patente. La même solution sera admise à l'égard d'une société anonyme exploitant un établissement d'éducation ou d'enseignement, une école professionnelle (2), etc. ; d'une société par actions qui, ayant acheté des brevets d'invention, ne les exploite pas et les rétrocède moyennant redevances.

77. — Nous n'allons pas, toutefois, jusqu'à soutenir que la société anonyme qui exploite un domaine purement agricole est imposable dans la cédule des bénéfices commerciaux. Sans doute, en vertu de la loi de 1893, une telle société revêt-elle le caractère commercial au même titre que les sociétés ci-dessus visées. Mais il ne nous semble pas conforme aux intentions — formellement exprimées et répétées à maintes reprises — des auteurs de la loi de 1917 d'imposer dans une cédule

(1) Voir sur ce point LYON-CAEN et RENAULT, *Manuel*, n° 43 bis ; *Traité*, t. II, n°s 1084 et suiv. ; THALLER, *Traité*, n° 760.

(2) Les écoles professionnelles gérées par l'État, les départements ou les communes constituent des organismes administratifs non passibles d'un impôt cédulaire quelconque. Constituées par des particuliers, les bénéfices qu'elles procurent sont passibles de l'impôt institué par le titre IV de la loi de 1917 (professions non commerciales), dès lors que l'enseignement forme leur but principal.

autre que celle instituée par le titre II de ladite loi, des bénéfices provenant d'une exploitation purement agricole, quelle que soit la qualité de l'exploitant.

78. — Nous venons de passer en revue les plus importantes des opérations dont les bénéfices ont le caractère industriel ou commercial. Mais il ne suffit pas, pour être assujéti à notre impôt, d'accomplir des opérations de cette nature, il faut encore en faire sa profession habituelle. L'exercice d'un acte de commerce isolé ne saurait donner lieu à l'assiette de la taxe.

Quand y a-t-il habitude? C'est là, disent MM. Lyon-Caen et Renault dans leur définition du commerçant (1), une question de fait à décider souverainement par les juges..... « Il n'y a pas de règle stricte à poser à ce sujet. » L'Instruction administrative du 30 mars 1918 (n° 6) précise toutefois que « la condition d'habitude n'implique pas nécessairement la répétition fréquente des mêmes opérations : des actes de commerce peu nombreux, mais périodiques, et même des actes de commerce isolés, mais dont l'exécution porterait sur une période d'assez longue durée, devraient être regardés comme d'ordre professionnel ».

79. — L'exercice habituel ne suffit pas : il faut encore que cet exercice constitue une profession pour le contribuable. L'habitude doit être inspirée par un esprit de spéculation ; sans doute l'esprit de spéculation n'est pas de l'essence du seul acte commercial : le propriétaire qui donne ses immeubles en location accomplit un acte purement civil ; il ne se livre pas moins à une spéculation. Mais on peut poser en principe que là où l'esprit de spéculation n'existe pas, il n'y a pas exercice d'une profession commerciale.

Les établissements de secours ou de bienfaisance, par exemple, tirent parfois des revenus de leurs protégés, soit en leur demandant un prix de pension, soit en vendant les produits de leur travail. Cette circonstance ne suffit pas à les faire imposer comme exerçant une profession commerciale : si le but de l'établissement est exclusivement charitable, si toute idée de spéculation est étrangère à ses opérations — les sommes perçues des assistés étant manifestement insuffisantes pour couvrir les dépenses de l'œuvre — celle-ci ne sera pas imposable.

(1) *Traité*, t. I^{er}, n° 197.

80. — Il faut d'ailleurs, pour que l'imposition soit justifiée, que celui qui fait profession habituelle d'exercer des actes de commerce les accomplisse pour son propre compte. Le commis travaillant pour un patron n'exerce pas une profession commerciale, encore qu'il puisse accomplir journalièrement des actes de commerce : il est lié à celui qui l'occupe par un contrat de louage de services. Sa rétribution a le caractère d'un salaire passible de l'impôt établi par le titre III de la loi de 1917. Ce caractère ne change pas, au reste, du fait que la rétribution comporte, outre une somme fixe, un élément variable, proportionnel au chiffre d'affaires ou aux bénéfices, ou même du fait que la rémunération est entièrement constituée par un pourcentage.

En aucun cas l'employé intéressé ne sera donc imposé pour des bénéfices industriels ou commerciaux. Toutefois, s'il résultait des termes de la convention ou des circonstances de fait — pouvoirs de contrôle, participation à la gestion, etc. — que les parties ont voulu faire un véritable contrat de société, la situation serait tout autre : il y aurait lieu de conclure, en pareil cas, à l'existence d'une société commerciale de fait, et l'intégralité des profits répartis entre les associés ou mis en réserve serait imposable dans notre cédule.

81. — Les étrangers sont enfin imposables dans les mêmes conditions et suivant la même proportion que les Français. La taxe a un caractère général, elle s'applique à tous ceux qui exercent en France une profession industrielle ou commerciale. N'en sont pas exempts, notamment, les consuls étrangers qui se livrent sur le territoire national à un commerce ou à une industrie.

82. — Tels sont les caractères généraux du nouvel impôt. Cet impôt a, en fait, remplacé dans le budget de l'État la part de la contribution des patentes qui, avant 1918, revenait à ce budget. Mais on ne peut pas dire qu'il se substitue purement et simplement à cette dernière contribution. L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux frappe sans doute surtout des patentables, mais il ne les atteint pas tous, attendu que nombre de professions qui figuraient au tarif des patentes, notamment les carrières libérales, les charges et offices, ne sont plus imposées dans notre cédulè (1).

(1) Voir sur ce point l'Instruction du 30 mars 1918, n° 8.

Il n'y a donc pas, loin de là, symétrie absolue entre les deux taxes. La question n'est d'ailleurs pas d'un intérêt purement théorique; les professions de l'ancien tarif des patentes sont, en effet, comprises, sous le nouveau régime, soit dans la cédula des professions industrielles et commerciales, soit dans celle des professions non commerciales. Or, sauf en ce qui concerne les charges et offices, le taux et le mode d'établissement de l'impôt ne sont pas les mêmes dans les deux cas. Au surplus, alors qu'en matière de bénéfices industriels et commerciaux la déclaration du bénéfice réel n'est pas obligatoire, au moins pour la majeure partie des redevables, cette déclaration est exigée annuellement des personnes passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (art. 33 de la loi du 31 juillet 1917).

SECTION III.

CUMUL DE REVENUS PROFESSIONNELS.

83. — On a vu (n° 23) que la discrimination des revenus est à la base du système français d'impôts cédulaires : les revenus du capital (revenus fonciers et des capitaux mobiliers) sont, en principe, taxés plus sévèrement que les revenus mixtes (bénéfices industriels et commerciaux), lesquels supportent eux-mêmes un impôt plus élevé que les revenus considérés par le législateur comme des produits du seul travail (bénéfices agricoles, traitements et pensions, bénéfices des professions libérales).

En réalité, ces revenus se ramènent à deux grandes catégories : d'une part, les revenus des capitaux mobiliers ou immobiliers; d'autre part, les revenus ou bénéfices professionnels, lesquels résultent toujours, dans une proportion plus ou moins élevée, du travail du bénéficiaire et comprennent aussi bien les revenus mixtes que les revenus du seul travail.

La règle de la discrimination est, dans la taxation des revenus au cédulaire, d'une observation facile lorsque le contribuable ne jouit que *d'une seule nature* de revenus professionnels, de revenus commerciaux par exemple : en pareil cas, le bénéfice professionnel imposable sera obtenu après déduction, sur le revenu net commercial (réel ou forfaitaire), des abattements prévus par l'article 12 de la loi.

84. — Mais sur quelles bases faudra-t-il établir la taxation cédulaire lorsque le redevable jouira cumulativement de plusieurs sources de revenus professionnels (1)? *Exemple* : soit un contribuable, domicilié dans une commune de moins de 50,000 habitants, qui y exerce, avec l'aide de sa femme, un commerce lui rapportant un bénéfice net annuel de 6,000 francs; ce contribuable se livre en outre personnellement à une profession salariée lui procurant un appointement de 3,000 francs par an. Il ne sera pas rare, dans la pratique, de rencontrer sous des formes variées des cas de ce genre.

La situation de l'intéressé au regard des impôts cédulaires devra-t-elle être réglée en envisageant distinctement chaque source de revenus professionnels et en leur appliquant séparément le mode de taxation spécial correspondant à leurs natures respectives? Dans ce cas, le contribuable précité, qui jouit d'un revenu professionnel global de 9,000 francs, échappera totalement à l'impôt cédulaire pour son traitement (inférieur

(1) On rappelle que, dans le système actuel (loi du 25 juin 1920), l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est calculé en comptant pour un quart la fraction du bénéfice n'excédant pas 1,500 francs, pour moitié la fraction du bénéfice comprise entre 1,500 et 5,000 francs, et le surplus pour la totalité; le taux de l'impôt est de 8 p. 100.

Quant aux traitements, salaires et bénéfices non commerciaux, ils sont imposés sous déduction d'un minimum (totalement exempté) de 4,000, 5,000 ou 6,000 francs suivant la population de la commune où est domicilié le contribuable. La fraction du revenu comprise entre le minimum exempté et 8,000 francs est comptée pour moitié seulement.

Les pensions et rentes viagères sont totalement exonérées jusqu'à 3,600 francs ou 2,000 francs (suivant leur nature). La fraction comprise entre ce minimum exempté et la somme de 8,000 francs n'est comptée que pour moitié.

Enfin les bénéfices agricoles sont totalement exemptés jusqu'à 1,500 francs, comptés pour moitié entre 1,500 et 4,000 francs, pour la totalité quant au surplus.

Le taux de l'impôt est uniformément de 6 p. 100 pour les traitements, salaires, bénéfices non commerciaux, pensions, rentes viagères et bénéfices agricoles.

Les revenus des capitaux sont, par contre, frappés, au taux de 10 p. 100, sur la *totalité* de leur montant net, sans déduction ni abattement d'aucune sorte. Ces derniers revenus sont, *en toute hypothèse*, imposés à part, soit au titre de la contribution foncière, soit au titre de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières : la question du cumul ne se pose qu'à l'égard des revenus professionnels.

au minimum légal de 4,000 francs) et il payera l'impôt sur ses bénéfices commerciaux d'après une base taxable de 3,125 francs (1).

Ou bien faudra-t-il, au contraire, faire masse des revenus professionnels réalisés par le contribuable et soumettre le revenu total au mode de taxation correspondant à la source principale de profits, en l'espèce à la profession commerciale? En pareille hypothèse, l'intéressé serait imposable, dans la cédula des revenus commerciaux, d'après un revenu de 6,125 francs (2).

Ou bien encore, faudra-t-il, après avoir additionné les revenus professionnels, leur appliquer l'abattement correspondant à la profession principale et soumettre ensuite chaque nature de revenus au taux d'imposition qui lui est propre?

85. — Il ne semble pas, tout d'abord, qu'on puisse poser en principe absolu qu'il convient, *dans tous les cas*, d'envisager distinctement chaque source de revenus, pour en faire l'objet d'impositions séparées. Dans cette opinion, on respecterait sans doute scrupuleusement la théorie de la discrimination, mais la multiplicité des abattements aboutirait, le plus souvent, à faire disparaître presque complètement, sinon totalement, la matière imposable et se traduirait par des résultats choquants. Soit, dans une commune de moins de 50,000 habitants, un contribuable jouissant à la fois d'un revenu non commercial de 3,900 francs et d'un salaire d'égale somme. Dans le système du non-cumul, ce contribuable ne payera aucun impôt cédulaire. Par contre, son voisin, qui bénéficiera d'un revenu professionnel de 7,800 francs, égal au sien, mais constitué uniquement par un salaire, payera un impôt cédulaire de 114 francs (3).

Les partisans du système du non-cumul ajoutent, il est vrai, que les impôts cédulaires étant des impôts *réels*, il convient d'examiner chaque nature de revenu en elle-même, sans tenir compte des autres profits dont peut jouir le contribuable : c'est le *revenu*, disent-ils, qui est frappé par l'impôt, et ce revenu doit être considéré intrinsèquement et soumis au

$$(1) \quad \frac{1,500^f}{4} + \frac{3,500^f}{2} + 1,000^f = 3,125^f \text{ (art. 12 de la loi de 1917).}$$

$$(2) \quad \frac{1,500^f}{4} + \frac{3,500^f}{2} + 4,000^f = 6,125^f$$

$$(3) \quad \frac{7,800^f - 4,000^f}{2} \times \frac{6}{100} = 114^f.$$

mode de taxation qui correspond à sa nature propre. Cette doctrine soulève les plus sérieuses objections. Il faudrait s'entendre, tout d'abord, sur le sens à attribuer aux expressions *impôt réel* et *impôt personnel*; on a, selon nous, beaucoup abusé de ces expressions. Existe-t-il aujourd'hui beaucoup d'impôts directs à caractère réel? La contribution foncière elle-même, impôt réel par excellence, est calculée en faisant état des charges de famille des contribuables, et il en est de même de tous les autres impôts cédulaires perçus par voie de rôles. La notion de personnalité existe donc, nettement accusée, au sein de notre système cédulaire, et il ne sera pas rare de rencontrer, au mépris de la savante règle de discrimination, des revenus du travail plus fortement taxés que des revenus du capital, pour peu que ceux-ci aient été réalisés par un contribuable chargé de famille et que ceux-là aient été obtenus par un célibataire!

On peut ajouter que lorsque le législateur a introduit la discrimination dans notre régime fiscal, il s'est placé dans le cas normal du contribuable jouissant d'une source de profits professionnels. Mais, en cas de pluralité de revenus, il ne paraît pas contraire à ses intentions d'admettre le cumul, toutes les fois que celui-ci permet d'éviter des solutions contradictoires ou des résultats choquants, et qu'il est compatible avec l'ensemble du système cédulaire.

86. — Ces principes paraissent devoir conduire, en notre matière spéciale, aux conséquences suivantes :

1° *Exercice simultané d'une profession commerciale et d'une profession non commerciale.* — *Exemples* : un architecte se livre à la fois à l'exercice de son art et à la gestion d'une agence d'affaires; un concessionnaire de bureau de tabac exploite en outre un débit de boissons; un médecin tient une maison de santé dans laquelle il reçoit non seulement ses propres malades, mais aussi des personnes ne faisant pas partie de sa clientèle; un dentiste exploite, en même temps que son cabinet, un magasin où il vend des produits d'hygiène dentaire...

Dans ce premier cas, où existe une pénétration réciproque des opérations commerciales et non commerciales, il y a lieu, selon nous, à cumul des revenus dans une cédule unique, celle qui correspond à la profession exercée à titre principal. Les bénéfices réalisés sont, les uns et les autres, le produit de l'activité actuelle du contribuable, qui se livre à un ensemble d'opérations *intimement liées*, desquelles il tire in-

distinctement ses moyens d'existence. L'abattement sera donc celui correspondant à la profession principale; ce sera de même le taux afférent à cette profession qui sera appliqué à la totalité des revenus réalisés par l'assujetti.

86 bis. — La question est plus délicate dans le cas, assez rare, il est vrai, en pratique, où il y a simplement coexistence, sans pénétration des opérations, d'une profession commerciale et d'une profession non commerciale. Exemple: un épicier est en même temps agent d'assurances. Dans ce cas, il ne semble pas que le cumul soit conforme au vœu du Parlement: on imposera, en tout état de cause, les bénéfices commerciaux dans notre cédule, et le profit non commercial sera cotisé dans la cédule du titre IV si, considéré isolément, il excède le minimum exempté.

87. — 2° *Exercice simultané d'une profession commerciale et d'un emploi salarié.* — Nous proposons la même solution (impositions dans des cédules distinctes) qu'au numéro précédent.

Par contre, en cas d'exercice simultané d'une profession non commerciale et d'un emploi salarié, nous sommes d'avis qu'en toute hypothèse les revenus doivent être cumulés dans une cédule unique et faire l'objet d'une seule imposition, sous déduction d'un seul abattement.

88. — 3° *Contribuable exerçant une profession commerciale et bénéficiant par ailleurs d'une pension.* — Nous n'admettons pas le cumul en pareil cas. Le revenu commercial et la pension sont de nature totalement différente: celle-ci correspond en général à un complément de rémunération de services passés; celui-là constitue la rétribution d'une occupation présente. Il nous paraît tout à fait conforme au vœu du législateur de soumettre chacune des deux natures de revenus au mode de taxation qui lui est propre.

89. — 4° *Exercice simultané d'une profession commerciale et d'une profession agricole.* — Nous estimons qu'en pareille hypothèse il n'y a pas lieu à cumul: le bénéfice agricole devra, dans tous les cas, être imposé distinctement suivant le mode institué par le titre II de la loi du 31 juillet 1917.

Premier exemple : un cultivateur est en même temps marchand d'épicerie ou débitant de boissons (cas courant). On établira deux impositions, l'une dans la cédula des professions commerciales, l'autre, basée sur le revenu forfaitaire prévu par la loi, dans la cédula des professions agricoles.

Deuxième exemple : soit un viticulteur ayant vendu au cours d'une année déterminée 3,400 hectolitres de vin au prix unitaire de 50 francs.

Le prix de vente total est de.....	Fr.	170,000
Sur ces 3,400 hectolitres, 1,000 proviennent de sa propre récolte et lui sont revenus à 20 francs par unité, soit au total à.....	Fr.	20,000
Les 2,400 hectolitres de surplus ont été achetés à des tiers au prix de 30 francs l'unité; leur prix d'achat est de.....	72,000	92,000
Le bénéfice total réel (différence) est de.....	Fr.	78,000

Si l'on suppose que le bénéfice agricole forfaitaire de l'intéressé, calculé par application de coefficients appropriés à la valeur locative des terres par lui exploitées, s'élève à la somme de 9,000 francs, on peut envisager trois modes différents d'imposition :

a. Le contribuable sera imposé dans la cédula des professions commerciales sur un bénéfice de 69,000 francs (78,000 fr. — 9,000 fr.), et dans la cédula des professions agricoles sur le profit forfaitaire de 9,000 francs ;

b. Ou bien il sera compris dans la cédula des professions commerciales pour une somme de 48,000 francs représentant les seuls bénéfices commerciaux réalisés sur les produits ne provenant pas de sa récolte [2,400 h. (50 fr. — 30 fr.)], et dans la cédula des professions agricoles pour le bénéfice forfaitaire de 9,000 francs, auquel correspondent les 30,000 francs de bénéfices réels réalisés sur sa propre récolte (1) ;

(1) Si l'intéressé avait été simplement viticulteur (sans vendre des produits achetés dans le commerce), il n'aurait été imposé dans la cédula agricole que sur le profit forfaitaire de 9,000 francs, bien que son bénéfice réel eût été de 30,000 francs [(1,000 (50 — 20))].

c. Ou bien encore les produits achetés étant plus nombreux que les produits récoltés, on considérera, en vertu de la théorie de l'accessoire (Cass. 8 mai 1905, D. 1905.1.130), que toutes les opérations du contribuable revêtent indistinctement un caractère commercial, et l'on imposera l'intégralité des bénéfices réalisés dans la cédula des professions commerciales.

Conformément aux considérations développées ci-dessus, nos préférences vont au second de ces systèmes.

Troisième exemple: nous avons vu (n^{os} 42 et suiv.) que les bénéfices de l'exploitation agricole proprement dite échappent en toute hypothèse à notre impôt, et qu'il en est encore ainsi pour les profits résultant d'opérations qui sont le complément indispensable ou le prolongement normal des travaux de culture. Par contre, lorsque les opérations de transformation constituent une véritable industrie, la fabrication du sucre ou de l'alcool de betterave par exemple, les bénéfices qu'elles procurent sont passibles de l'impôt sur les profits industriels.

Il conviendra, en pareil cas, d'opérer une ventilation entre le bénéfice industriel, passible de l'impôt de notre cédula et le bénéfice agricole, impossible suivant le forfait du titre II de la loi de 1917. Comment faudra-t-il opérer cette discrimination?

a. L'exploitant (par exemple un fabricant d'alcool traitant exclusivement les betteraves de sa récolte) englobe dans une même comptabilité les résultats de sa culture et de son industrie. Dans ce cas, on retranchera du bénéfice global figurant au bilan une somme correspondant au prix qu'aurait dû payer l'exploitant s'il avait acheté à des tiers les betteraves qu'il a tirées de sa propre culture; ce prix d'achat fictif sera calculé sur la base des cours constatés dans la région pendant la campagne d'exploitation. Mais, à la différence ainsi obtenue, on ajoutera les dépenses d'exploitation agricole que le fabricant aura fait figurer dans ses frais généraux concurremment avec les charges de l'entreprise industrielle. Le résultat constituera le bénéfice impossible dans la cédula des professions industrielles et commerciales. L'exploitant sera, par ailleurs, cotisé dans la cédula des professions agricoles à raison d'un revenu forfaitaire calculé d'après la valeur locative des terres qu'il exploite.

b. Le contribuable se vend fictivement ses betteraves, aux cours pratiqués dans la contrée. Dans cette hypothèse, le bénéfice porté au bilan

sera l'expression du seul profit industriel et il pourra être retenu comme base de l'impôt. Mais aux frais généraux de l'entreprise industrielle ne devra, bien entendu, être maintenue aucune dépense d'exploitation agricole.

Les même règles devront être suivies à l'égard du contribuable qui se fournit à la fois dans son domaine agricole et chez d'autres cultivateurs : les bénéfices de son exploitation industrielle devront être réduits, comme il a été dit ci-dessus, des revenus propres à sa culture (1).

89 bis. — En l'absence de toute précision du texte législatif, il semble possible, en définitive, de poser les règles suivantes :

a. Lorsque les revenus professionnels du contribuable sont tous de même nature (quand, par exemple, ils constituent tous des revenus du travail), il y a lieu à cumul et à imposition dans une cédule unique ;

b. Lorsque, au contraire, les revenus professionnels sont de nature différente (revenus mixtes et revenus du travail), il convient d'envisager séparément chaque source de profits et de lui appliquer le régime de la cédule à laquelle elle correspond.

Toutefois, quand il y a pénétration intime des opérations, il faut admettre le cumul des revenus dans la cédule correspondant à la profession principale.

c. Par exception aux règles qui précèdent, il n'y a jamais lieu de cumuler avec les revenus d'une autre cédule les bénéfices de l'exploitation agricole, à raison du mode spécial de calcul de ce bénéfice.

(1) Bien entendu, tous les bénéfices obtenus par le fabricant qui achète l'intégralité de ses betteraves ou autres produits agricoles à des tiers seraient à considérer comme industriels. Il en sera ainsi, notamment, des bénéfices réalisés par une société anonyme qui met en œuvre pour partie des betteraves achetées à ses propres actionnaires ; la société a une personnalité juridique distincte de celle de ses membres : la récolte de ceux-ci ne peut donc être regardée comme provenant de sa propre culture, et les livraisons faites par les associés doivent être assimilées en tous points à celles des tiers fournisseurs. Tout le bénéfice réalisé par la société devra, par suite, être réputé industriel.

CHAPITRE II.

CARACTÈRES GÉNÉRAUX DU BÉNÉFICE IMPOSABLE.

90. — L'impôt est établi, en principe, sur le bénéfice de l'entreprise, et l'article 4 de la loi de 1917 précise qu'il s'agit d'un bénéfice net, « après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce ».

Le législateur de 1917 se borne à cette seule indication ; le Code de commerce, la loi du 24 juillet 1867 ne donnent pas davantage la définition du bénéfice. On peut déplorer cette lacune de la loi française, fiscale ou générale ; elle s'explique cependant dans une certaine mesure. Le bénéfice n'est pas, en effet, comme le fruit, comme le produit, une conception juridique ; il ne constitue qu'un fait comptable, une différence arithmétique : c'est, pour une période déterminée, l'excédent des recettes, profits et revenus de l'exploitation sur les frais et charges de toute nature (y compris l'amortissement) ayant grevé celle-ci. Cette définition, nous la trouvons en particulier dans les statuts de la plupart des sociétés, statuts qui précisent généralement que « les produits sociaux, déduction faite de tous frais et charges, constituent les bénéfices ».

Telle est la formule, volontairement large, dépouillée à dessein de toute précision juridique, qui, dans tous les cas, doit permettre d'arriver à la détermination du bénéfice : toute autre définition se ramène, en dernière analyse, à cette formule et s'y trouve contenue : qu'à un point de vue strictement comptable, on dise que le bénéfice correspond au

solde créditeur du compte des profits et pertes, on énonce sous une forme particulière la même définition. De même encore, si l'on pose que le bénéfice est constitué par la différence entre l'actif et le passif du bilan, on ne s'écarte pas de la notion de bénéfice telle qu'elle a été définie ci-dessus.

91. — L'essentiel est que l'on ne substitue pas à la définition courante, usuelle du bénéfice une notion exceptionnelle, fiscale pour tout dire. La comptabilité commerciale existe, il ne saurait être question d'en faire table rase; lorsqu'on a institué la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, il a été question, un moment, de demander aux contribuables d'établir leurs bilans dans une forme administrative: le Sénat s'est opposé avec raison à cette prétention. Ce sont « les règles propres de l'entreprise », c'est-à-dire les principes de la comptabilité commerciale, qui ont servi à déterminer le bénéfice passible de la contribution extraordinaire. Il doit en être de même en notre matière: il ne faut pas qu'il existe un sens fiscal du mot « bénéfice ». Celui-ci résultera du compte des profits et pertes (art. 4 de la loi de 1917), c'est-à-dire d'une écriture commerciale, et non d'une simple balance de caisse. C'est là, pour nous, un principe qu'on ne devra pas perdre de vue, et l'assiette de l'impôt ne vaudra qu'autant qu'on tiendra compte, dans toute la mesure possible, des réalités, des habitudes, des usages du commerce.

92. — Bien entendu, cette règle ne fait pas obstacle au droit de révision de l'Administration: c'est là un principe non moins essentiel qu'il est à peine besoin d'énoncer. On ne peut évidemment faire aux agents d'assiette l'obligation d'admettre sans contrôle, et par cela seul qu'ils figurent dans une comptabilité tenue conformément aux usages du commerce, les chiffres indiqués par le contribuable. L'article 3 de la loi du 1^{er} juillet 1916, qui a institué la contribution sur les bénéfices de guerre, prévoyait que le produit net, en période de guerre, devrait être calculé « en établissant le bilan, pour chaque entreprise, suivant les règles antérieures propres à cette entreprise ». Cette disposition impérative n'a pas empêché les commissions de taxation et la Commission supérieure elle-même d'apporter des rectifications aux comptabilités qui leur étaient soumises, toutes les fois que ces comptabilités comprenaient parmi les charges des éléments qui, en réalité, ne présentaient pas ce

caractère. Et le Conseil d'État, par une jurisprudence constante, a sanctionné cette manière de faire (1).

Il doit en être de même en matière d'impôt cédulaire : le principe sera sans doute, en cette matière, que le bénéfice doit être calculé non d'après un bilan administratif, mais d'après la comptabilité commerciale elle-même. Toutefois cette règle comportera une restriction nécessaire, à savoir qu'il convient de reconnaître au fisc une faculté d'appréciation, donc un pouvoir de redressement : un profit qualifié « charge » n'en reste pas moins un profit qu'il importe de comprendre en toute hypothèse dans les bases de l'impôt cédulaire.

93. — La détermination du bénéfice apparaît ainsi comme étant, au premier chef, une question de fait. L'expérience démontre que le mode d'établissement des écritures varie d'une entreprise à l'autre, qu'il n'existe pas deux comptabilités semblables ; il n'est même pas rare que le même terme ait, dans deux exploitations voisines, des significations totalement différentes. La terminologie comptable est donc un guide insuffisant en notre matière ; le chiffre du bénéfice net réel sortira de la discussion que provoquera l'agent d'assiette, des éclaircissements que fournira le commerçant. Et si les usages de l'entreprise formeront la base du débat, le rôle essentiel du contrôleur consistera à pénétrer le sens des énonciations du bilan, à découvrir la nature véritable de la somme en discussion sous la qualification que lui donne la comptabilité.

94. — Il paraît néanmoins possible de dégager dès maintenant les caractères principaux du bénéfice imposable.

1° Le profit imposable s'entend tout d'abord d'un bénéfice net ; l'article 4 de la loi de 1917 l'indique expressément, mais cette précision était inutile. Un bénéfice brut ne saurait manifestement servir de base à l'impôt. « Tout impôt qui est basé sur le revenu, écrivait avec raison M. Joseph Chailley (2), doit frapper le revenu net. Si l'on dit « sur le revenu brut », autant vaut l'impôt sur le capital. Le revenu est en effet produit par le capital, moyennant une certaine usure de ce capital et il faut qu'une partie du revenu brut soit appliquée à sa reconstitution pour lui maintenir toujours égale sa puissance productrice. . . . Tout ce

(1) Conseil d'État, 16 juillet 1920, req. n° 66.745 ; 5 novembre 1920, req. n° 65.197 ; 26 novembre 1920, req. n° 68.199, etc.

(2) *L'impôt sur le revenu* (édit. 1884), p. 348 et 349.

qui aura le caractère de dépenses obligatoires inhérentes à la production devra être déduit du montant du revenu...»

Toutes les charges grevant effectivement l'entreprise doivent donc, sans conteste, être exclues des bases de la contribution : on précise d'ailleurs que seules les charges de l'exploitation industrielle ou commerciale doivent être déduites. Pour le contribuable exploitant seul son entreprise, en particulier, les dettes et charges grevant les biens non engagés dans l'affaire ne doivent pas figurer parmi les éléments déductibles du bénéfice, celui-ci étant, par hypothèse, le résultat des seules opérations commerciales ou industrielles de l'assujetti.

95. — Mais si toutes les charges d'exploitation doivent sans exception être distraites, de même tous les produits de l'entreprise, ordinaires ou extraordinaires, principaux ou accessoires, doivent être retenus. Tous ces gains, quelle qu'en soit l'origine, viennent se fondre dans le bilan et concourent à la détermination du bénéfice.

C'est ainsi qu'on ne distinguera pas entre les gains en capital ou en revenu et entre les pertes en capital ou en revenu : tout ce qui, au bilan, apparaît comme un excédent d'actif sur le passif représente du bénéfice. Par définition, le bilan groupe la situation en capital et les résultats de l'entreprise à la fin de l'exercice considéré : donc tous les éléments constitutifs de la somme qui balance l'actif et le passif sont à envisager. Pour une société notamment, le caractère de bénéfice appartient non seulement aux revenus périodiques, mais encore aux produits quelconques qui ont augmenté le fonds social : il n'y a pas à se préoccuper du point de savoir si l'accroissement de valeur du fonds social provient du fonctionnement normal de l'entreprise ou d'une cause étrangère (1).

En réalité, il n'y a pas de bénéfices en capital ou en revenu, de pertes en capital ou en revenu ; ces expressions sont vides de sens. Il y a des bénéfices, ou il existe des pertes (2). Comme le déclarait M. Tournon à

(1) Cass. 8 janvier 1889, cité par FUZIER-HERMAN, *Impôt sur le revenu*, n° 207.

(2) Il convient d'ailleurs de remarquer qu'un déficit d'exploitation correspond, en fait, à une perte en capital. Il n'y a, en effet, déficit d'exploitation que dans le cas où les dépenses de l'exercice ont été supérieures aux recettes. Or la différence ne peut être comblée que par un prélèvement sur le capital engagé dans l'entreprise (capital initial, réserves...), qui se trouve ainsi diminué du montant du déficit.

la tribune du Sénat, le 14 juillet 1914, lors de la discussion du projet de loi portant création de l'impôt général sur le revenu, « le solde d'un bilan ne se spécifie pas ».

Exemples : le produit d'une vente de vieux matériel — opération en capital — viendra influencer la fixation du bénéfice. L'amortissement — autre opération en capital — aboutira de même à une réduction du bénéfice. De même encore, en cas de vente de titres faisant partie de l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale, l'excédent de leur valeur de réalisation sur l'évaluation qui leur a été attribuée au dernier inventaire est un élément constitutif du bénéfice imposable (1).

96. — Pour les raisons indiquées ci-dessus, on estime, d'autre part, qu'il y a lieu de traiter de la même manière, au point de vue de l'établissement de l'impôt cédulaire, les bilans d'exploitation et les bilans dits « de liquidation » : ce sont, en effet, les mêmes éléments que l'on rencontre dans ces divers bilans. Le boni de liquidation ne diffère point, par sa nature, du bénéfice d'exploitation : bénéfice en puissance pendant la durée de l'entreprise, il n'a pas été assujéti à l'impôt au fur et à mesure qu'il se développait ; il est juste qu'il y soit soumis à la dissolution de l'entreprise, seule époque à laquelle il soit possible de le déterminer avec précision.

97. — Cette solution n'est pas, il est vrai, admise par tout le monde. Ayant à définir le bénéfice passible de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, MM. Houpin et Maguéro, dans leur *Commentaire théorique et pratique de la loi du 1^{er} juillet 1916*, ont notamment très vivement combattu l'opinion exprimée ci-dessus (2). « Le boni de liquidation, disent-ils, n'est pas le produit d'une opération commerciale ; très souvent il provient de la plus-value acquise spontanément au cours d'une longue période par les biens meubles ou immeubles de l'entreprise... Précisément parce que la loi a donné le bilan pour base de la

(1) Dans ce sens, réponses écrites du Ministre des Finances à M. Tappinier, député (*J. O.*, 19 janvier 1921, Débats, p. 35), et à M. Bartholoni, député (*J. O.*, 8 avril 1921, Débats, p. 1537).

(2) Édition 1917, p. 70, n° 42 bis.

matière imposable, on ne doit pas aller au delà des bénéfices ou des pertes ordinaires ou extraordinaires figurant au bilan, ni faire rentrer dans le cadre de l'impôt le bénéfice de liquidation, qui constitue une recette hors bilan. » Ce raisonnement, s'il était exact, s'appliquerait pleinement à notre matière. Mais il ne nous paraît nullement déterminant.

Quand on dit, tout d'abord, que le boni de liquidation est une recette hors bilan, on se borne à une affirmation, sans rien expliquer. Énoncer, d'autre part, que le bénéfice de liquidation ne résulte pas d'une opération commerciale, est pour le moins contestable.

En réalité, la loi du 31 juillet 1917 n'a décidé nulle part que seuls les bénéfices dits d'exploitation doivent être soumis à l'impôt. Elle n'a fait aucune distinction entre le bénéfice d'exploitation et le bénéfice de liquidation; que la plus-value soit « spontanée » ou non, dès l'instant qu'elle existe, et, bien entendu, qu'elle ait été réalisée, elle constitue pour l'exploitant un bénéfice.

C'est qu'en effet on n'aura, semble-t-il, une vue vraiment nette du bénéfice imposable que tout autant qu'on ne se bornera pas à envisager isolément chaque exercice de l'entreprise; il existe une solidarité étroite entre les divers exercices d'une société ou d'un particulier, et c'est seulement l'examen de l'ensemble de ces exercices, de la naissance de l'entreprise à sa disparition totale, qui permettra de dégager le résultat net et définitif de l'affaire; nous aurons à maintes reprises à revenir sur cette idée. M. Quesnot (1) a écrit avec beaucoup de raison que « le bénéfice ne devrait être théoriquement fixé qu'à l'époque de la dissolution de la société, une fois écartées toutes éventualités de pertes et exécutés tous les engagements gagés sur les produits de l'exploitation ». On n'insistera jamais assez sur ce point: une entreprise ayant été créée en 1920, au capital de 150,000 francs, pour une durée de 10 années par exemple, on ne sera nettement en mesure de déterminer son bénéfice qu'en 1930, lors de sa liquidation; si cette entreprise a rapporté annuellement 20,000 francs de bénéfices, si, d'autre part, à son expiration, ses éléments actifs ont, toutes charges déduites, été réalisés au prix de 300,000 francs, le profit total de l'exploitant, profit commercial au premier chef, n'aura pas été de 200,000 francs ($20,000 \times 10$), mais de 350,000 francs [$200,000 + (300,000 - 150,000)$]. Ces deux profits —

(1) *Administration financière*, p. 420.

bénéfice d'exploitation et boni de liquidation — ne sont pas d'essence différente : seulement, alors que l'un, le bénéfice d'exploitation, peut en principe être constaté annuellement, l'autre, le boni de liquidation, est, pendant la durée de l'entreprise, purement éventuel et il ne prend corps qu'à l'expiration de l'affaire. Mais ce serait manifestement donner une vue incomplète des résultats de l'entreprise que de n'y faire entrer que les seuls bénéfices d'exploitation, à l'exclusion du profit de liquidation.

Bien entendu, il n'est pas possible, en pratique, d'attendre l'expiration de l'entreprise pour fixer le bénéfice : ce qu'on peut dire, c'est que la fixation *définitive* n'aura lieu, par la force même des choses, qu'à la liquidation de l'affaire, mais qu'en attendant, l'exploitant détermine annuellement, avec toute la précision en son pouvoir, la part de ce bénéfice qu'il considère dès à présent comme devant échapper normalement à tout aléa. C'est cette part — exprimée chaque année par la balance d'un bilan correctement dressé — que, *provisoirement*, l'Administration se borne à retenir pour base de l'impôt, lequel est, lui aussi, annuel. Mais quand arrivera l'expiration de l'entreprise, lorsque, la liquidation faite, apparaîtra le bénéfice *définitif* de l'affaire, la fraction de ce bénéfice qui n'aura pas encore été imposée devra être assujettie à la taxe.

N'y a-t-il pas quelque contradiction, d'ailleurs, à admettre l'imposition des plus-values réalisées, en cours d'exploitation, sur la vente d'éléments d'actif — plus-value que MM. Houpin et Maguéro soumettent à l'impôt à titre de produits extraordinaires — et à s'arrêter à une solution diamétralement opposée dès lors que la réalisation n'a lieu qu'en fin d'exploitation : la plus-value n'est-elle pas due aux mêmes circonstances dans l'un comme dans l'autre cas ?

A-t-on réfléchi, au surplus, aux conséquences qu'entraînerait l'impossibilité d'atteindre les plus-values de liquidation ? Soit un contribuable qui a acheté un matériel neuf au prix de 100,000 francs ; il fixe approximativement l'amortissement de ce matériel à 10,000 francs par an, somme qui correspond, selon lui, à la dépréciation effective de l'élément ; l'Administration admet cet amortissement. Six ans après, le contribuable liquide son entreprise ; son matériel figure au bilan d'entrée du dernier exercice pour une valeur de 40,000 francs ; en fait, il est vendu, lors de la liquidation, au prix de 70,000 francs. L'intéressé a donc bénéficié d'un amortissement abusif de 30,000 francs (70,000 — 40,000) venu, au cours des années antérieures, en déduction de ses bénéfices annuels

d'exploitation (1). Va-t-on empêcher l'Administration de taxer cette plus-value de réalisation? Si oui, autant vaudrait laisser le contribuable seul juge de la fixation de son bénéfice! La solution ne change pas si, au lieu de vendre son matériel au prix de 70,000 francs, l'intéressé le liquide au prix de 120,000 francs, *supérieur* au prix d'achat.

98. — On objectera, il est vrai, qu'il manque à cette plus-value, pour être un bénéfice imposable, un caractère essentiel : la périodicité. Mais, inversement, la dépréciation des bâtiments et de l'outillage d'une entreprise a-t-elle un caractère périodique? Assurément non : cette absence de périodicité, de rythme, dans la diminution de valeur s'oppose-t-elle à ce que, pour la détermination du bénéfice imposable, on tienne compte de la dépréciation? L'amortissement, qui vient régulièrement réduire le bénéfice, n'est que la constatation de cette dépréciation non périodique. Il ne viendra pourtant à l'esprit de personne de contester la régularité de la déduction des amortissements. Si les moins-values, même non périodiques, viennent influencer la détermination du bénéfice, on ne voit pas pourquoi il n'en serait pas de même des plus-values, et ce n'est pas une raison parce que, faute de renseignements précis, on n'impose pas annuellement ces plus-values, pour ne les imposer jamais. En définitive, la doctrine de la non-imposition des plus-values manque de logique : car la logique voudrait que, dès l'instant qu'on considère les éléments d'actif, en cas de plus-value, comme des éléments morts, de valeur invariable, il dût en être de même en cas de moins-value, ce qui conduit à la suppression de l'amortissement.

99. — Aussi bien, ce caractère de périodicité n'est-il pas, en matière fiscale, de l'essence du bénéfice taxable. Depuis 1872 existe déjà, en effet, dans notre système d'impôts, une taxe qui porte notamment sur les dividendes d'actions, sur les *bénéfices* distribués des sociétés industrielles et commerciales. Or, pour l'application de cette taxe, il a été jugé notamment (Cass. 26 octobre 1892) qu'une société minière était imposable non seulement sur ses revenus périodiques, mais encore sur l'excédent de valeur acquis par le fonds social, dès l'instant que cette plus-

(1) L'Administration, dira-t-on, aurait dû surveiller de plus près le poste « amortissement » du contribuable. Il est à peine besoin de faire observer que, pratiquement, en cours d'exploitation, ce contrôle rigoureux est impossible.

value avait été distribuée (1). De même encore, dans la définition qu'elle a donnée du bénéfice imposable en son arrêt du 29 mai 1888 (S. 90.1.86), la Cour de cassation n'a nullement indiqué la périodicité comme étant l'un des caractères de ce bénéfice.

On est donc fondé à conclure que l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux atteindra, le cas échéant, les plus-values de réalisation des éléments actifs des entreprises imposables. Il va sans dire que l'imposition ne portera pas sur des plus-values simplement hypothétiques : l'impôt ne sera exigible que lorsque la plus-value sera effective, qu'une vente, qu'une cession de l'élément auront permis de la constater et de la chiffrer avec exactitude (2).

100. — Comment seront calculées les plus-values imposables? Deux cas seront à envisager :

a. Les éléments réalisés et ayant donné lieu à plus-value avaient été acquis par l'exploitant postérieurement à l'entrée en application de

(1) Nous verrons ci-après qu'en notre matière le fait matériel de la *distribution* du bénéfice n'est pas nécessaire pour rendre ce bénéfice passible de l'impôt sur les revenus commerciaux ou industriels.

(2) Cette thèse vient d'être nettement confirmée par l'arrêt suivant, rendu par le Conseil d'État, en matière de contribution sur les bénéfices de guerre, le 25 novembre 1921 (req. n° 67145) :

« Considérant qu'il résulte des termes, aussi bien que des travaux préparatoires de la loi du 1^{er} juillet 1916, que le législateur a entendu frapper d'une contribution extraordinaire tous les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés dans leurs entreprises par les assujettis pendant la durée d'application de la loi ; que l'article 1^{er}, qui détermine les bénéfices imposables, ne contient aucune disposition en exceptant les bénéfices en capital ; que l'article 3 spécifie que le produit net, en période de guerre, sera calculé d'après le bilan ; que cette dernière disposition, qui fait des données fournies par le bilan, sauf le redressement qu'y peuvent apporter les commissions, la base de l'imposition implique nécessairement l'entrée en compte des bénéfices en capital, lesquels sont compris dans les bilans au même titre que les produits d'exploitation ; qu'aucune distinction ne saurait être faite, d'autre part, entre les bénéfices provenant de l'aliénation d'éléments isolés du capital et les bénéfices résultant de la réalisation de l'intégralité de celui-ci ; qu'il résulte de ce qui précède que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que la décision par laquelle la Commission supérieure des bénéfices de guerre l'a déclarée imposable sur le bénéfice en capital afférent à la vente de sa flotte, est entachée de violation de la loi... »

l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux (1^{er} janvier 1918) : dans cette hypothèse le montant *intégral* de la plus-value (différence entre le prix de réalisation et la valeur portée au dernier inventaire) sera passible de notre impôt, et ce montant figurera parmi les bénéfices de l'année de la réalisation.

b. Les éléments réalisés avec plus-value étaient entrés dans l'entreprise du contribuable antérieurement à la mise en vigueur de la loi du 31 juillet 1917. Dans ce cas, la fraction de plus-value acquise *avant* le début de l'année ou de l'exercice dont les résultats ont été retenus pour le calcul de l'impôt cédulaire afférent à 1918, première année de perception de notre taxe, devra être isolée et soustraite à l'application de l'impôt : si l'on imposait, en effet, cette part de plus-value, on donnerait à la loi du 31 juillet 1917 un effet rétroactif. (Voir dans ce sens une réponse écrite du Ministre des Finances à M. Lefebvre, député, *J. O.*, 9 février 1921. Débats, p. 375.)

101. — 2° Le second caractère du profit imposable est d'être un bénéfice *acquis*. Que faut-il entendre par bénéfice acquis? Ce ne sont pas seulement les bénéfices encaissés : l'encaissement est une opération purement matérielle ; un bénéfice peut être acquis avant d'avoir été encaissé. Mais pour qu'il en soit ainsi, il faut que le profit résulte d'opérations accomplies, de valeurs ou créances réputées bonnes, en un mot qu'il soit certain, autant qu'un bénéfice puisse être certain : une insolvabilité imprévue, une destruction subite peuvent rendre précaire une créance que les prévisions normales permettaient de considérer comme d'une rentrée sûre. On peut, enseigne M. Quesnot (1), tenir très légitimement pour acquis et distribuables « des gains constatés dont la réalisation, simplement différée, est certaine et prochaine, et le fait de l'encaissement importe peu ».

102. — Par contre, le bénéfice à l'état de simple éventualité, lors même qu'il se fonde sur une convention, ne doit pas, en principe, être soumis à l'impôt ; la valeur du stock-marchandises, des matières premières, des produits fabriqués, des immobilisations, du matériel, peut, suivant les circonstances, être soumise à des fluctuations : cette valeur

(1) *Administration financière*, p. 422.

peut notamment augmenter. Mais on ne saurait évidemment considérer les plus-values dont il s'agit comme des bénéfices, tant que ces plus-values sont susceptibles de s'effondrer, tant qu'elles n'ont pas été réalisées. Il faut donc conclure fermement à la non-imposition des simples plus-values d'inventaire : ces bénéfices en puissance ne seront valablement cotisés que lorsqu'ils auront été effectivement réalisés et ne pourront plus échapper à l'exploitant.

103. — 3° N'est, en troisième lieu, passible de notre impôt que le bénéfice qui revient effectivement à l'exploitant, qui lui reste définitivement, dont il peut disposer librement après paiement de toutes ses dépenses professionnelles. Il est de plus en plus fréquent, aujourd'hui, que les employés de l'entreprise soient rémunérés, partiellement ou totalement, par un quantum des bénéfices. Pour des raisons particulières, que justifiaient amplement les circonstances, ces participations ont, dans de nombreux cas, été rapportées par la Commission supérieure au bénéfice imposable, au nom de l'exploitant lui-même, à la contribution extraordinaire de guerre. Cette manière de voir a d'ailleurs été expressément admise par le Conseil d'État (voir notamment 28 janvier 1921, req. n° 64.848).

Mais il ne saurait être question, en aucune manière, d'appliquer cette jurisprudence en matière d'impôts cédulaires. Nous nous trouvons ici en présence d'un système qui permet d'atteindre les participations d'employés, si élevées soient-elles, dans la cédule des traitements et salaires. En droit, le caractère de salaire, rémunération d'un louage de services, desdites participations n'est pas contestable ; ces participations viendront donc, au même titre que les appointements fixes, en déduction des bénéfices commerciaux ou industriels de l'exploitant, et elles seront assujetties, au nom des employés bénéficiaires, dans la cédule des salaires.

104. — 4° En quatrième lieu, on considérera comme bénéfices imposables non seulement les bénéfices distribués aux associés ou prélevés par l'exploitant, mais encore les bénéfices mis en réserve. Alors, en effet, que la taxe sur le revenu des valeurs mobilières instituée par la loi du 29 juin 1872 ne frappe que des produits *distribués*, que l'impôt général sur le revenu créé par la loi du 15 juillet 1914 n'atteint que les revenus dont le contribuable a pu *disposer*, notre impôt est établi sur tous les bénéfices *réalisés* au cours de l'année ou de l'exercice ayant précédé

l'année d'imposition : le fait de la distribution, de la mise à disposition n'importe donc pas en notre matière ; la cause génératrice de l'imposition, cause nécessaire et suffisante, c'est la réalisation du bénéfice, réalisation qui peut n'être pas suivie de distribution. Le législateur de 1917 ne s'est pas inquiété, en définitive, de l'emploi fait par le contribuable des bénéfices par lui réalisés : cet emploi peut consister dans une distribution, dans un prélèvement, dans une mise en réserve. Mais toutes ces affectations, postérieures à la réalisation même du bénéfice, sont sans influence sur l'assiette de notre impôt : celui-ci atteint la masse des bénéfices réalisés au cours de l'exercice considéré, que ces bénéfices aient été distribués ou qu'ils aient été affectés aux réserves (1).

105. — Certains voudraient un adoucissement de la législation sur ce point : avec le taux actuel de l'impôt, exposent-ils, on arrive à absorber une notable partie des réserves, « à manger le blé en herbe », ce qui, à un point de vue général, aurait pour résultat d'empêcher le développement des entreprises commerciales et industrielles. Ils proposent en conséquence de soustraire non seulement à l'impôt général, mais même à l'impôt cédulaire, les bénéfices annuellement mis en réserve par les exploitants, dès l'instant où ces bénéfices servent à l'accroissement de l'affaire.

L'adoption de cette manière de voir pourrait être très dangereuse. Notons immédiatement, tout d'abord, qu'à supposer la thèse justifiée, tout ce qu'on pourrait accorder, ce serait non pas une exemption pure et simple, mais des délais pour le paiement de l'impôt : on pourrait décider, par exemple, que les bénéfices affectés à l'extension de l'entreprise verraient leur imposition reportée à quelques années plus tard (à l'époque de la stabilisation de l'affaire, ou à l'expiration de celle-ci).

106. — Mais, même sous cette réserve essentielle, la proposition en question ne nous paraît pas devoir être admise. On est autorisé à penser, en premier lieu, que l'exploitant sérieux, véritablement pourvu de l'esprit d'entreprise, trouvera presque toujours sans grandes difficultés les capi-

(1) De même, la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre portait sur l'ensemble des bénéfices réalisés par l'entreprise (loi du 1^{er} juillet 1916, art. 2, § 1^{er}), c'est-à-dire aussi bien sur les bénéfices distribués que sur les profits mis en réserve : c'est le même principe qui gouverne les deux matières.

taux dont il aura besoin pour étendre son affaire : ce n'est pas, en tout cas, la somme qu'il versera, au titre de l'impôt cédulaire, sur le montant de ses réserves qui sera un obstacle réel à l'exécution de ses projets. Ensuite il faut bien convenir que toutes les entreprises ne sont pas également dignes d'encouragement au point de vue de l'intérêt général : on peut estimer, en particulier, que la fonction économique du fabricant de vêtements est plus importante que celle de l'exploitant de dancing. Le ménagement fiscal ne se justifierait évidemment pas dans ce dernier cas ; mais qui serait juge de la situation ? Qui accorderait ou refuserait le sursis de paiement ? Par ailleurs, ces bénéfices laissés dans l'affaire ne servent pas toujours à accroître les moyens de production de l'entreprise : ils servent aussi à constituer des stocks, c'est-à-dire souvent à consolider la vie chère ; la mesure profiterait souvent, en fait, au monopoleur, c'est-à-dire au moins intéressant des contribuables. Enfin l'adoption de cette mesure créerait un précédent dont on n'aurait aucune raison sérieuse de refuser le bénéfice à une foule d'autres contribuables non commerçants. Tel salarié, tel agriculteur, tel contribuable exerçant une profession libérale pourraient soutenir avec non moins de force que la somme qu'ils affectent annuellement au paiement de leur impôt cédulaire servirait bien mieux le développement économique du pays si elle était consacrée par eux à l'achat de valeurs industrielles ou commerciales. On peut aller très loin dans cette voie...

En réalité, la non-imposition immédiate aux taxes cédulaires des revenus ou bénéfices mis en réserve serait une mesure extrêmement grave, aux incidences multiples et inconnues, qui mettrait en péril l'institution même des cédules. Une nation aux finances prospères pourrait, à la rigueur, tenter cette expérience : elle serait, au contraire, tout à fait inopportune en France à l'heure actuelle.

107. — 5° Pour être passible de l'impôt cédulaire, le bénéfice commercial doit enfin avoir été réalisé en France. C'est, dit-on, l'application pure et simple du principe de la territorialité des lois fiscales : cette explication est insuffisante. La loi du 15 juillet 1914 portant établissement de l'impôt général n'a pas expressément dérogé à ce principe ; il n'en est pas moins vrai que l'impôt général, taxe personnelle et progressive établie d'après la situation globale de fortune des assujettis, frappe la totalité des revenus des redevables, que ces revenus aient été obtenus en France ou qu'ils soient de provenance étrangère. Des

revenus réalisés à l'étranger peuvent donc être atteints par la loi française.

Mais il n'en est certainement pas ainsi en notre matière : l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 dispose formellement, en effet, que « la taxe est établie au nom de chaque exploitant, pour l'ensemble de ses entreprises *exploitées en France...* » (1).

En conséquence, les particuliers domiciliés ou les sociétés ayant leur siège en France, mais dont les exploitations industrielles ou commerciales sont situées exclusivement hors de France, ne sont pas passibles de notre impôt (Instruction du 30 mars 1918, n° 40).

108. — Par entreprises situées hors de France, il faut entendre non seulement celles sises à l'étranger, mais encore les entreprises exploitées dans les pays de protectorat ou aux colonies (2).

En particulier, les bénéfices procurés par des entreprises sises en Algérie échappent totalement à notre taxe : ils sont d'ailleurs soumis, dans la colonie, à un impôt cédulaire analogue, faisant partie du système fiscal institué par une décision des Délégations financières algériennes au 21 juin 1918 « relative à la suppression des impôts arabes et de la patente et à l'établissement d'un impôt sur diverses catégories de revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu » (décision homologuée par un décret du 30 novembre 1918 inséré au *Journal officiel* du 3 décembre suivant).

109. — Dans le cas où le contribuable — particulier ou société — exploite à la fois des établissements en France et à l'étranger ou aux colonies, il est seulement imposable d'après les bénéfices obtenus dans les exploitations sises en France : lorsque les résultats d'ensemble de toutes les entreprises seront centralisés dans une comptabilité unique,

(1) Cette disposition est analogue à celle qui régissait l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre : l'article 2, § 4, de la loi du 1^{er} juillet 1916 stipulait en effet que, « pour la comparaison du bénéfice normal avec celui de la période de guerre, les bénéfices à comparer sont constitués par la totalisation des produits nets des diverses entreprises *exploitées en France* par un même contribuable... ».

(2) Voir en ce sens, pour la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, une décision de la Commission supérieure du 26 janvier 1918 (*Rec. off.*, n° 249).

il conviendra donc d'opérer une ventilation entre les bénéfices réalisés en France et ceux obtenus à l'étranger. Faute des éléments nécessaires pour fixer avec précision le montant des bénéfices propres aux exploitations situées hors de France, on pourra déterminer ces bénéfices au prorata du chiffre d'affaires réalisé dans lesdites exploitations. Ce procédé, sur l'exactitude duquel on ne se fait pas d'illusions, n'est indiqué, bien entendu, qu'à titre d'exemple ; si les circonstances particulières de l'affaire permettent l'emploi d'un mode de discrimination plus précis, on utilisera ce dernier mode.

110. — Dans la réalité, les cas ne se présenteront pas toujours sous la forme simple d'opérations se déroulant *entièrement* hors de France et faciles à distinguer, par conséquent, des opérations effectuées sur le territoire national. Exemple : un contribuable a son exploitation principale en France et une succursale à l'étranger. Deux cas peuvent être envisagés :

a. Cette succursale achète elle-même ses marchandises à des tiers fournisseurs et les revend dans le pays où elle est située : en pareille hypothèse, les bénéfices de la succursale ne sont pas imposables, en France, à notre taxe.

b. La succursale s'approvisionne non plus chez des tiers fournisseurs, mais près de sa maison-mère. En un tel cas, ce n'est évidemment pas une vente, mais un simple transfert de marchandises qui intervient, en France, entre la maison-mère et sa succursale : l'établissement principal ne réalise pas de profit sur sa succursale, le bénéfice ne sera obtenu qu'au moment où celle-ci aura elle-même vendu les marchandises qui lui ont été expédiées par la maison-mère.

Strictement, ce bénéfice ne sera donc réalisé que là où s'est terminée l'opération, c'est-à-dire à l'étranger ; mais il n'en demeure pas moins que l'établissement de France aura directement concouru, pour partie, à sa réalisation : cette part, ventilée suivant un procédé approprié, devra être rattachée aux profits imposables de la maison-mère (1).

(1) Bien entendu, le contribuable exploitant une entreprise en France et vendant directement ses marchandises soit en France, soit à l'étranger, est

111. — On se conformera aux mêmes règles dans le cas inverse d'une entreprise dont le siège est à l'étranger et qui possède des exploitations en France : si ces exploitations se livrent sur notre territoire à des opérations commerciales ou industrielles complètes, il n'y aura pas de difficultés ; tous les bénéfices résultant des opérations en question seront passibles de notre impôt, conformément au droit commun.

112. — L'assiette de l'impôt sera plus délicate lorsque l'entreprise étrangère ne possédera en France que des maisons exclusivement installées en vue d'acheter des produits destinés à l'approvisionnement d'établissements de vente situés hors de France. Dans ce cas, l'impôt ne devra porter que sur les bénéfices afférents à la partie des opérations exécutées en France (1). Comment calculer la fraction de bénéfice imposable ? On pourra la considérer comme égale au profit que la vente à l'exportation des marchandises adressées à l'entreprise étrangère aurait pu procurer.

113. — Que décider encore à l'égard d'une société dont le siège est à l'étranger et qui se borne à fabriquer dans une usine située en France des produits qu'elle expédie en totalité, facturés à leur prix de revient à son siège social, ce siège se chargeant seul de les vendre et établissant seul les bilans où sont constatés les bénéfices ? Les bénéfices n'étant pas constatés en France, où n'a lieu aucune vente, on pourrait être tenté de soutenir — et cette thèse a été défendue à l'occasion de l'application de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre — que l'exploitant en question n'est pas imposable à la taxe sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Cette manière de voir ne saurait être admise. L'impôt est dû, en effet, dès l'instant que des bénéfices sont réalisés dans une entreprise située en France. Or, au cas particulier, il y a manifestement entreprise, en France, entreprise de manufacture dans les termes du Code de com-

imposable sur l'ensemble de ses bénéfices, sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant que les profits résultent des ventes à des clients français ou à des clients étrangers.

(1) Réponse du Ministre des Finances à M. Lerolle, député (*J. O.* du 28 juin 1918, Débats, p. 1823).

merce : telle est la règle posée par la loi française, règle applicable non seulement à nos nationaux, mais aussi aux étrangers, étant donné que c'est d'après la loi du pays où l'industrie est exercée qu'il faut décider si l'exploitant est ou non commerçant. Cette entreprise est-elle productive de bénéfices en France? L'affirmative paraît certaine. Sans doute ces bénéfices sont-ils encaissés à l'étranger à la suite des ventes qui y sont opérées, mais il n'en est pas moins vrai que ces bénéfices rémunèrent l'ensemble des opérations effectuées dans les divers établissements de l'exploitant et, en particulier, la fabrication d'objets manufacturés assurée en France. L'établissement de France est donc générateur de bénéfices qui, s'ils n'apparaissent pas distinctement dans les écritures tenues en France, en raison des conditions dans lesquelles les marchandises sont facturées, sont cependant réalisés sur notre territoire. Ces bénéfices tomberaient d'ailleurs incontestablement sous le coup de l'impôt, si l'établissement étranger que l'usine française approvisionne appartenait à des tiers. Il ne saurait en être autrement du fait que les deux établissements fonctionnent pour le compte d'un exploitant unique. Une solution opposée irait enfin à l'encontre des intérêts du commerce français. Ce serait, en effet, placer l'entreprise étrangère dans une situation privilégiée vis-à-vis de ses concurrentes françaises que de l'exonérer d'une charge que celles-ci doivent supporter. On imposera donc les industriels de l'espèce sur les bénéfices de *fabrication* qu'ils ont réalisés en France (1). En l'absence de comptabilité régulièrement tenue en France, ces bénéfices pourront être déterminés, notamment, par comparaison avec les résultats de l'exploitation des fabriques similaires de la région.

114. — Conformément à la même doctrine, une compagnie française de navigation qui assurera un service régulier entre des ports de la

(1) Voir dans ce sens, en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, un arrêt du 22 juillet 1921 (req. n° 67379) confirmant une décision de la Commission supérieure du 28 février 1919, par lequel le Conseil d'État a formellement jugé qu'une fabrique exploitée dans les conditions visées au texte « constitue une entreprise exploitée en France », la circonstance que les bénéfices sont confondus dans l'ensemble des profits « ressortant des bilans dressés en Angleterre, à la suite des ventes effectuées dans ce pays », ne pouvant faire obstacle à l'imposition des bénéfices de la manufacture.

métropole et des ports étrangers et qui possédera dans ces ports étrangers des bureaux ou agences où ses propres agents traitent toutes les affaires qui la concernent ne sera passible de notre impôt qu'à raison des bénéfices réalisés dans ses établissements sis en France, à l'exclusion des profits obtenus sur les affaires traitées dans les agences étrangères.

Réciproquement, une compagnie de navigation ayant son siège à l'étranger sera imposée en France sur le montant des bénéfices réalisés par elle dans les agences ou établissements qu'elle exploite dans des ports français.

114 bis. — Les mêmes principes conduiront enfin à imposer le contribuable titulaire de brevets d'invention, et exploitant lui-même directement ces brevets en France et à l'étranger, sur les seuls bénéfices que lui aura procurés l'exploitation de ses brevets sur le territoire français.

Mais que faut-il décider dans le cas d'une société qui, exploitant, par exemple, elle-même en France les brevets dont elle est titulaire, concède à un tiers une licence d'exploitation de ses brevets dans un pays étranger, moyennant le paiement d'une redevance? Cette redevance, qui constitue la rémunération d'un des éléments de l'actif social, peut-elle être comprise dans le profit imposable? Suivant l'opinion de M. Besson (1), la redevance, représentant un prix de bail, a le caractère d'un fruit civil; c'est donc une dépendance juridique de l'exploitation des brevets à l'étranger, un bénéfice d'origine étrangère, non passible, dans tous les cas, de notre impôt.

Cette opinion n'est pas suivie par la jurisprudence administrative; on citera notamment, en sens contraire, une décision de la Commission supérieure des bénéfices de guerre en date du 26 octobre 1917 (*Rec. off.*, n° 143), décision sanctionnée par le Conseil d'État dans son arrêt du 3 mars 1922 (req. n° 64985) : la Haute Assemblée a considéré que les redevances payées par le licencié étranger font partie de l'actif de la société en France, et qu'elles constituent dès lors un élément du bénéfice imposable. Cette jurisprudence assimile, en définitive, les redevances en question aux revenus des valeurs mobilières étrangères que pourrait posséder la société, revenus qui devraient figurer dans le bénéfice com-

(1) *Traité de la contribution sur les bénéfices de guerre*, n° 107.

mercial imposable de celle-ci, s'ils ne supportaient pas déjà par ailleurs un autre impôt cédulaire (1).

(1) Il semble résulter des conclusions qui ont été données dans cette affaire par le commissaire du Gouvernement que, s'il s'était agi non pas d'une société, mais d'un simple particulier, le Conseil d'État se serait prononcé dans le sens de la non-imposition de la redevance versée par le licencié étranger : le commissaire du Gouvernement a opposé, sur ce point, d'une part l'arrêt du 28 janvier 1921 (req. n° 65320) qui décide que, pour une société, c'est le résultat global du bilan qui constitue le revenu commercial imposable (sous réserve, en matière d'impôt cédulaire, des ventilations nécessaires, pour éviter la double imposition des revenus fonciers, mobiliers, etc.), d'autre part, l'arrêt du 8 août 1919 (req. 65652) qui, pour un particulier, admet la discrimination entre le revenu proprement commercial et les revenus non passibles de la contribution sur les bénéfices de guerre.

Cette thèse ne manque pas de force : pour un particulier, en effet, le produit d'une valeur active quelconque n'est imposable au commercial que si cette valeur est engagée dans l'affaire commerciale, tandis que, pour une société, tous les produits de l'actif qui viennent se fondre au bilan constituent indistinctement des bénéfices commerciaux.

CHAPITRE III.

DÉTERMINATION DIRECTE DU BÉNÉFICE IMPOSABLE.

115. — Les caractères généraux du bénéfice net ayant été définis, il convient de préciser les règles à suivre en vue de la fixation du chiffre de ce bénéfice.

Pratiquement, pour obtenir le montant net du bénéfice de son entreprise, l'exploitant détermine tout d'abord :

- 1° Le bénéfice brut (résultat des ventes ou rémunération des services rendus) ;
- 2° Les revenus du portefeuille (valeurs engagées dans l'affaire) ;
- 3° Les produits divers (bénéfices réalisés sur des opérations accessoires).

Il totalise ces différents profits et, de la masse ainsi obtenue, il déduit ensuite :

- 1° Les frais généraux ;
- 2° Les intérêts des sommes empruntées ;
- 3° Les amortissements.

La différence constitue le bénéfice net.

Si l'on traduit cette opération en langage comptable, on dit que l'exploitant établit son compte de profits et pertes, le crédit de ce compte comprenant les divers revenus et profits de l'entreprise, le débit englobant les frais et charges d'exploitation, le bénéfice net correspondant au solde créditeur du compte.

Le rôle de l'Administration consiste à vérifier ces différents postes

de crédit ou de débit, en vue de s'assurer que les sommes qui s'y trouvent inscrites présentent effectivement le caractère que leur attribue l'exploitant. Nous examinerons donc successivement ci-après les divers éléments qui concourent à la détermination du bénéfice imposable.

SECTION I.

DU BÉNÉFICE BRUT.

116. — Le bénéfice brut est, en principe, constitué par l'excédent du montant des ventes de l'exercice (chiffre d'affaires) sur le coût des marchandises achetées au cours de cet exercice. Si l'entreprise a pour objet la vente de produits fabriqués, du montant des ventes doivent être déduits, outre le prix d'achat des matières premières, les frais de main-d'œuvre et de fabrication. Tel est le principe admis par l'Administration (Instruction du 30 mars 1918, n° 11) d'accord avec la doctrine (1).

Le montant des ventes comprend les sommes reçues et les créances acquises, sommes et créances s'appliquant aux opérations terminées lors de l'établissement du bilan. Les espèces doivent être comptées pour leur valeur nominale; il en est de même pour les créances, dès l'instant qu'elles apparaissent comme d'un recouvrement certain, ainsi que, en principe, pour les effets à recevoir.

Quant au prix d'achat des marchandises il est augmenté, le cas échéant, des frais accessoires de commission, transport, etc.

117. — Cette simple différence entre, d'une part, le chiffre d'affaires, de l'autre le montant des achats et, s'il y a lieu, des frais de fabrication de l'exercice, ne suffit pas toutefois à fournir à elle seule une expression exacte des résultats bruts de l'entreprise. Le plus souvent, les ventes ne suivent pas immédiatement les achats ou les opérations de fabrication : il existe des stocks de marchandises, matières premières et produits fabriqués au début et en fin d'exercice. Dès lors, ainsi que le précisent les

(1) On se place ici dans l'hypothèse où l'objet de l'entreprise consiste dans la vente de denrées, marchandises ou produits fabriqués. Dans tout autre cas, le bénéfice brut sera constitué, en général, par le montant brut de la rémunération des services prêtés.

instructions administratives (1) « pour trouver le produit brut correspondant à une année d'exploitation, il faut ajouter au montant des ventes la valeur des marchandises, matières premières et produits fabriqués restant en magasin à la fin de l'année et en retrancher, en même temps que le coût des marchandises achetées et, s'il y a lieu, les frais de fabrication, la valeur du stock existant au début de l'exercice ».

118. — La détermination du bénéfice brut est donc fonction de l'importance et de la valeur des stocks existant au commencement et à la fin de l'exercice considéré.

Une remarque importante s'impose toutefois à cet égard : c'est que si, en cours d'exploitation, l'estimation attribuée aux stocks au début et à l'expiration d'un exercice déterminé réagit sur le chiffre des bénéfices (ou des pertes) *de cet exercice*, elle est par contre sans influence sur le montant total des profits (ou des pertes) de l'ensemble des exercices pendant lesquels a duré l'exploitation (2).

Par suite, lorsqu'une contestation s'élève sur une question d'évaluation de stock, dans un bilan d'exploitation, ce qui est en discussion, c'est non pas le fait — incontestable — que les fluctuations des cours exercent nécessairement une influence sur le montant des bénéfices, mais le point de savoir quel est l'exercice qui doit supporter les conséquences de la hausse ou de la baisse des cours.

(1) Instruction du 30 mars 1918, n° 11, note 1.

(2) *Exemple* : Une entreprise a été exploitée du 1^{er} janvier 1920 au 31 décembre 1921. Son stock, demeuré constant en quantité, avait, au cours du jour, une valeur de 180,000 francs au 1^{er} janvier 1920, de 150,000 francs au 31 décembre 1920, de 100,000 francs au 31 décembre 1921. A s'en tenir à ces chiffres, la perte subie sur le stock pendant la durée totale d'exploitation est de 80,000 francs (180,000 — 100,000), dont 30,000 francs pour l'exercice 1920 et 50,000 francs pour l'exercice 1921.

Mais si, au lieu d'évaluer le stock du 31 décembre 1920 à 150,000 francs, d'après le cours du jour, on l'évalue, à l'aide d'un autre procédé, à la somme de 120,000 francs, on augmentera sans doute la perte de l'exercice 1920 d'une somme de 30,000 francs, mais la perte de l'exercice 1921 se trouvera automatiquement diminuée d'autant, le stock devant être repris au début de cet exercice pour la valeur même à raison de laquelle il a réellement figuré au bilan dressé à la fin de l'exercice précédent. En pareil cas, la perte sur le stock sera donc de 60,000 francs en 1920 (180,000 — 120,000) et de 20,000 francs en 1921 (120,000 — 100,000), chiffres différents de ceux obtenus dans la première hypothèse, mais la perte totale (80,000 francs) n'aura pas varié.

119. — Dans l'établissement d'un impôt permanent tel que celui qui nous occupe, on pourrait donc être tenté de n'accorder qu'une importance secondaire à la question de l'évaluation annuelle des stocks ; on pourrait même soutenir, comme certains l'ont fait, qu'il ne faut tenir aucun compte des stocks, la réalisation de ceux-ci devant de toute façon se produire un jour ou l'autre et réagir à ce moment sur la fixation du bénéfice. Cette opinion ne saurait toutefois être suivie : le contribuable, comme le fisc, a intérêt à ce que les résultats réels de l'exploitation soient fixés avec le plus d'exactitude possible à la fin de chaque exercice. Or il n'en peut manifestement être ainsi sans une évaluation sérieuse des stocks existant au début et à l'expiration de l'exercice.

120. — L'importance quantitative des stocks est annuellement déterminée par les opérations d'inventaire. Mais, une fois ce récolement fait, quelle valeur faut-il attribuer aux stocks ? C'est là une des questions les plus discutées de la science comptable, et la jurisprudence des tribunaux de commerce ne fournit elle-même aucune indication précise à cet égard.

Les différentes solutions proposées peuvent toutefois se ramener aux trois suivantes :

- 1° Évaluation au cours du jour de l'inventaire ;
- 2° En cas de hausse, maintien de l'évaluation au prix de revient ; en cas de baisse, évaluation au cours du jour ;
- 3° Évaluation au prix de revient.

121. — *Évaluation au cours du jour de l'inventaire.* — Ce procédé a l'avantage de présenter la situation exacte de l'entreprise à la date d'établissement du bilan. Il fixe la valeur des marchandises et produits fabriqués dans l'hypothèse où ces éléments d'actif seraient réalisés au jour de l'inventaire. Mais précisément pour cette raison qu'il se fonde sur des opérations hypothétiques, ce procédé nous paraît devoir être écarté. Le bilan ordinaire, le bilan d'exploitation n'est pas établi, en effet, pour faire connaître à une époque déterminée la valeur du patrimoine de l'entreprise. Ce n'est pas là, en tout cas, sa fin principale : son but essentiel est de fixer l'importance du bénéfice réalisé pendant l'exercice écoulé. Et ce n'est que pour parvenir à cette détermination que l'on est amené à évaluer les éléments actifs et passifs de l'entreprise. Or nous avons vu plus haut que l'un des caractères fondamentaux du bénéfice imposable est d'être un bénéfice acquis, certain. Mais tel

n'est évidemment pas le cas de la plus-value acquise par une marchandise entre la date à laquelle elle a été achetée et le jour de l'inventaire. Sans doute, il est possible que le cours se maintienne, que la hausse continue. Mais ce n'est pas là une certitude. La situation du marché peut varier d'un jour à l'autre; certains phénomènes économiques échappent à toutes prévisions. De même, en cas de baisse par rapport au prix de revient, qui peut prétendre que cette baisse persistera? Pour ces motifs, nous rejetons, en principe, toute évaluation des stocks faite au cours du jour de l'inventaire. Les plus values ou les moins-values pouvant résulter de l'adoption de cette évaluation doivent rester sans influence sur la détermination du bénéfice imposable : ce ne sont ni des bénéfices, ni des pertes. Et ce n'est qu'ultérieurement, lorsque seront effectivement réalisées les opérations portant sur les marchandises en question, que le bénéfice imposable pourra se trouver affecté, si la hausse ou la baisse se maintiennent, par ces plus-values ou moins-values.

122. — *L'évaluation au prix de revient sous réserve de l'adoption du cours du jour en cas de baisse* s'inspire d'un esprit de prudence tout à fait respectable (1). Dans le cas où ce procédé ferait partie des usages de l'entreprise, il serait inopportun de le repousser, bien qu'au point de vue fiscal il présente en partie les inconvénients signalés au numéro précédent. Nous lui préférons l'estimation au prix de revient.

123. — *Évaluation au prix de revient.* — Cette évaluation repose sur une base solide, qu'il est relativement facile de fixer, au moins approximativement; elle comporte la moindre part d'aléas, n'engage pas l'avenir, s'oppose à la distribution de dividendes fictifs : on est en droit de penser que si l'exploitant achète des marchandises, c'est avec l'espoir de les réaliser au moins à leur prix de revient! De tels motifs expliquent la grande faveur dont jouit aujourd'hui ce mode d'évaluation. Et il nous paraît qu'en matière d'impôt cédulaire, ce procédé doit d'une manière générale être retenu de préférence à tout autre, en ce qui concerne tout au moins les entreprises industrielles ou commerciales proprement dites :

(1) Cette formule d'évaluation est celle notamment du Code suisse des obligations, dont l'article 656, 4°, est ainsi conçu : « Les approvisionnements de marchandises ne peuvent être estimés au-dessus de leur prix d'achat et, si ce prix dépasse le prix courant, au-dessus de ce dernier prix. »

il a d'abord l'avantage d'être conforme aux habitudes de beaucoup de commerçants, et l'Administration ne peut que gagner à heurter le moins possible ces habitudes; ensuite et surtout, il conduit à la seule estimation légale du bénéfice imposable en ne tenant pas compte des gains ou des pertes *problématiques* qui, dans les autres méthodes, viennent fausser l'assiette de la taxe.

A moins de circonstances particulières, et dans des conditions normales d'exploitation, c'est donc l'estimation au prix de revient que nous proposons d'adopter (1).

124. — Nous ne nous faisons d'ailleurs pas d'illusions sur les difficultés que comporterait, dans la pratique, pour les agents du fisc, l'application stricte de ces principes. En effet, dans le silence de la législation commerciale sur le mode d'évaluation des stocks, les exploitants admettent, en définitive, la règle d'estimation qui leur plaît. Il n'existe aucune uniformité sur ce point dans les comptabilités commerciales. Comment exiger, dès lors, des contrôleurs qu'ils redressent celles de ces comptabilités qui ne sont pas rigoureusement tenues conformément aux principes ci-dessus? Ce sont toutes les écritures de l'entreprise qui seraient ainsi remises en question, et il en résulterait pour l'Administration la nécessité de dresser et de *tenir au courant*, pour une foule d'exploitations, une comptabilité spéciale à côté de celle établie par l'assujetti.

Cette question — qui se pose de la même façon en ce qui touche les amortissements — est l'une des plus sérieuses de celles que soulève la fixation de notre impôt cédulaire.

Seul un texte législatif formel, comparable à l'article 656 du Code suisse des obligations, pourrait la trancher définitivement. Jusqu'à ce qu'il intervienne, il faut bien reconnaître que le fisc subira, le plus souvent, la loi de l'entreprise.

(1) Ce principe peut, bien entendu, comporter des exceptions; en cas de baisse *définitive* des cours, par exemple, il conviendrait d'adopter l'estimation au cours du jour. De même, en ce qui touche les **marchandises**, **matières premières** ou produits dépréciés, il serait rigoureux de maintenir une évaluation faite au prix de revient : l'estimation devrait être établie compte tenu de la dépréciation subie par les éléments envisagés.

SECTION II.

DU PORTEFEUILLE.

§ 1. *Revenus des valeurs engagées dans l'entreprise.*

125. — Les revenus du portefeuille-titres, de même que les participations industrielles, figurent parmi les profits de l'entreprise au crédit du compte des profits et pertes et concourent à la détermination du bénéfice.

Mais c'est un principe essentiel, dans notre nouveau système fiscal, qu'un même revenu ne peut être soumis à la fois à deux impôts cédulaires dans les mains du même bénéficiaire.

Il faut bien retenir cette dernière condition : le cumul ne peut exister sur la tête du même contribuable. Rien ne s'oppose, par contre, à ce que notamment les bénéfices d'une société par actions soient assujettis une première fois, au nom de la société, à l'impôt des professions industrielles et commerciales, et, par ailleurs, en tant que dividendes d'actions, à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, impôt à la charge des associés : il y a, en effet, différence de personnalité entre la société et les membres de celle-ci.

Lorsqu'il s'agit, au contraire, d'un même contribuable, le double emploi n'est pas permis : il convient de soustraire à l'impôt sur les bénéfices commerciaux les revenus de l'exploitant qui se trouvent, au bilan, inclus dans son bénéfice professionnel et qui ont déjà été atteints, entre ses mains, par un autre impôt cédulaire (1).

126. — En particulier, l'exploitant — individu ou collectivité — qui affecte à ses opérations commerciales ou industrielles des valeurs mobilières, lesquelles figurent alors à l'actif de l'entreprise, est en droit, pour obtenir le profit imposable à la taxe sur les bénéfices industriels et commerciaux, de déduire de son bénéfice net le revenu desdites valeurs déjà

(1) On trouve d'autres applications de cette règle aux n^{os} 89 et 136.

frappé entre ses mains par l'impôt cédulaire prévu par le titre II de la loi du 29 mars 1914.

De même, les intérêts des créances qui ont déjà été imposés dans la cédule des valeurs mobilières (titre V de la loi du 31 juillet 1917) doivent être distraits du bénéfice accusé par le bilan.

Notamment, les intérêts perçus par une banque sur les avances qu'elle consent à ses clients, intérêts passibles de l'impôt dans cette dernière cédule, ne doivent pas être compris dans les bases de l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux de la banque, bien qu'ils résultent d'opérations qui sont l'objet même de l'entreprise de banque.

127. — Enfin, bien qu'exemptés de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, les revenus des rentes et autres valeurs émises par l'État français doivent de même, le cas échéant, être retranchés du bénéfice commercial. Une solution contraire aboutirait, en effet, à soumettre indirectement les revenus de l'espèce à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dont la loi les a expressément exonérés.

128. — Si donc, en définitive, les revenus du portefeuille et les produits des participations industrielles constituent incontestablement, au point de vue général, des éléments du bénéfice commercial de l'entreprise, bénéfice dans lequel ils viennent d'ailleurs se fondre au bilan, par contre, au point de vue spécial de l'établissement du profit imposable à la taxe sur les bénéfices commerciaux ou industriels, il doit en être fait abstraction dès lors que le chef d'entreprise a déjà supporté, sur leur montant, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

En d'autres termes, si l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ne les frappait pas, les produits des titres et valeurs engagés dans l'affaire devraient incontestablement, de même que tous les autres profits de l'entreprise, être soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux : ils n'échappent à cette dernière taxe que pour éviter un double emploi.

§ 2. *Plus-values de réalisation de titres.*

129. — Les titres, valeurs et participations faisant partie de l'actif de l'entreprise exercent une influence sur la fixation du bénéfice commercial non seulement par les revenus qu'ils procurent, mais encore du

fait des plus-values ou des moins-values auxquelles leur réalisation donne lieu. On objectera vainement qu'il s'agit là de gains ou de pertes en capital : nous avons vu (n^{os} 95 et suiv.) que ces expressions sont dépourvues de sens. S'il est vrai, par ailleurs, que les valeurs de portefeuille ne constituent pas des marchandises pour l'exploitant (1), il n'en demeure pas moins qu'elles forment un élément d'actif : à ce seul titre, les bénéfices ou les pertes qui résultent de leur vente ou de tout autre mode de réalisation doivent venir réagir sur le profit de l'affaire.

130. — Pour qu'il en soit ainsi, deux conditions sont nécessaires :

1^o Il faut tout d'abord que les valeurs soient effectivement engagées dans l'affaire : tel est le cas, en particulier, de titres déposés par l'exploitant en nantissement dans une banque. Par contre, il n'y aurait pas lieu de tenir compte de plus-values ou de moins-values de titres appartenant personnellement à l'exploitant et non affectés à l'entreprise : il conviendrait même d'étendre cette dernière solution au cas de valeurs mobilières qui, bien que figurant au bilan, n'auraient pas, en réalité, été engagées dans l'entreprise au cours de l'exercice envisagé.

Pratiquement il sera souvent délicat, pour l'agent du fisc, de s'assurer que telles valeurs inscrites à l'actif ont ou n'ont pas été effectivement investies dans l'affaire ; cette question devra retenir toute son attention, surtout lorsqu'il s'agira d'un exploitant seul.

131. — 2^o En second lieu, les plus-values ou moins-values ne sont à retenir qu'autant qu'elles sont consécutives à une *réalisation* de titres. Tant que n'est pas intervenue cette réalisation, le gain ou la perte sont purement hypothétiques ; les simples fluctuations des cours ne doivent pas, en principe, en dehors de toute réalisation, influencer sur l'évaluation du portefeuille lors de l'inventaire annuel, évaluation qu'on maintiendra constante, en se basant de préférence sur le prix d'achat ou de revient des valeurs et titres.

Il ne faut pas toutefois interpréter cette règle d'une manière trop absolue, et s'il arrive que, dans un esprit de prévoyance, une entreprise évalue habituellement son portefeuille, en cas de baisse par rapport au prix d'achat, au cours du jour de l'inventaire, ce procédé ne doit pas

(1) Sauf si cet exploitant se livre aux opérations de banque.

être écarté; mais il appartiendra au représentant de l'Administration de s'assurer que les valeurs du portefeuille ont été reprises, dans les écritures d'entrée de l'année suivante, pour l'estimation atténuée à raison de laquelle elles ont figuré dans le bilan final de l'exercice considéré.

SECTION III.

DES PRODUITS ACCESSOIRES.

132. — Le bénéfice comprend non seulement les produits résultant des opérations qui constituent l'objet même de l'entreprise, mais encore toutes recettes découlant soit d'opérations accessoires à l'industrie principale, soit de rentrées imprévues (produit de la vente de vieux matériel, rentrée de créances considérées comme irrécouvrables, etc.). Dès lors que ces recettes, même accidentelles ou extraordinaires, résultent d'opérations se rattachant à l'exercice de la profession de l'exploitant, elles viennent grossir le montant du bénéfice de l'entreprise.

Cette règle comporte toutefois une réserve : les produits accessoires ne sont passibles de notre impôt qu'autant qu'à raison de leur nature ils n'ont pas déjà été cotisés au nom de l'exploitant dans une autre cédula : un bénéfice purement agricole venant s'inclure, à titre accessoire, dans les profits d'une entreprise industrielle, n'en deviendrait pas, pour cela, imposable dans notre cédula. C'est l'application du principe que nous avons déjà eu l'occasion de signaler à plusieurs reprises.

SECTION IV.

DES FRAIS GÉNÉRAUX.

133. — Les différents produits énumérés ci-dessus (bénéfices bruts d'exploitation, revenus du portefeuille, produits accessoires) ayant été totalisés, il convient, pour s'acheminer vers le bénéfice net, d'en déduire tout d'abord les frais généraux.

Quels sont ces frais généraux? La loi du 31 juillet 1917 est muette sur ce point; l'article 4 se borne à prévoir que le bénéfice net est obtenu « après déduction de toutes charges ».

Le Règlement d'administration publique du 17 janvier 1917, rendu pour l'exécution des dispositions de la loi du 15 juillet 1914 relatives à l'établissement de l'impôt général, est plus explicite; il stipule, dans son article 1^{er}, que les déductions à opérer sur le revenu brut sont, en ce qui concerne notamment les exploitations industrielles et commerciales, « le loyer ou, si l'exploitant est propriétaire... , la valeur locative... des propriétés immobilières occupées pour les besoins des exploitations ci-dessus mentionnées; l'intérêt des capitaux prêtés à l'entreprise... (1); les traitements, salaires et rétributions diverses payés aux employés, ouvriers et auxiliaires, ainsi que la valeur des avantages et des produits qui leur sont concédés en nature; le coût des matières premières, les frais généraux divers et les frais d'assurances; le loyer du matériel et des installations n'ayant pas un caractère immobilier, ou, si l'exploitant en est propriétaire, les frais d'entretien et l'amortissement en tenant compte de la nature et des conditions de l'exploitation, à l'exclusion des sommes dépensées pour donner une plus-value à l'outillage et de celles affectées à l'extension de l'entreprise ou à la constitution de réserves... ».

134. — Une formule plus large et plus générale est donnée par l'Instruction du 30 mars 1918 (n° 11), qui décide que du total des recettes doivent être retranchées « toutes les dépenses faites pour assurer le fonctionnement de l'exploitation ou résultant des charges qui incombent à l'entreprise, que ces dépenses aient été payées ou que l'entreprise en reste débitrice ».

135. — Le principe est donc que toutes les dépenses ayant indiscutablement un caractère professionnel sont déductibles; en application de cette règle, il n'y a pas lieu spécialement de maintenir aux frais généraux les dépenses de maison de l'exploitant, les dons ou libéralités faits à des particuliers ou à des établissements de bienfaisance; il s'agit là non point de charges du bénéfice, mais d'un emploi de celui-ci. Ces principes sont trop certains pour qu'il paraisse utile d'insister.

(1) L'article 1^{er} porte exactement : «...l'intérêt des capitaux prêtés à l'entreprise, lorsque la personnalité de celle-ci est distincte de celle de l'exploitant ». Ce deuxième membre de phrase n'a pas de sens et résulte sans doute d'une erreur de transcription.

Nous examinerons par contre avec plus de détails certains postes de frais généraux au sujet desquels des contestations pourraient s'élever (1).

136. — **LOYER.** — Lorsque l'exploitant n'est pas propriétaire de son établissement, le loyer de celui-ci constitue une charge de l'entreprise à comprendre aux frais généraux; le prix de location de l'outillage devrait de même, le cas échéant, être admis parmi les charges d'exploitation.

Quand, au contraire, le contribuable a la propriété des immeubles affectés à l'exploitation, la loi de 1917 (art 4) prévoit que le bénéfice net sera calculé sous déduction de la valeur locative de ces immeubles. Cette valeur locative n'est pourtant qu'une charge purement fictive : elle représente la rémunération du capital immobilier engagé par l'exploitant lui-même dans son affaire. Mais le revenu de ce capital immobilier est déjà atteint, entre les mains de l'exploitant, par cet autre impôt cédulaire qu'est la contribution foncière : il ne saurait donc l'être une seconde fois par l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (2).

137. — Il convient toutefois de préciser la portée de cette disposition de l'article 4.

Tout d'abord, pour l'établissement de l'impôt foncier, la valeur locative n'est révisée que tous les dix ans (propriétés bâties) ou tous les vingt ans (propriétés non bâties). Par suite, lorsqu'à une époque donnée de la période décennale (ou vicennale) la valeur locative *actuelle* de l'immeuble professionnel est supérieure ou inférieure au chiffre résultant de la dernière évaluation foncière, on peut se demander s'il faut déduire ce dernier chiffre ou bien la valeur locative actuelle.

Au soutien de la première opinion (déduction de la valeur locative foncière) on peut dire que l'article 4 a eu simplement en vue d'éviter un double emploi, et que, dès lors, la valeur locative n'est déductible que dans la mesure où elle a été soumise, en fait, à la contribution foncière.

Il est préférable de penser, selon nous, que l'impôt de notre cédule

(1) On ne donne pas, bien entendu, une énumération limitative des frais généraux; ceux-ci sont extrêmement divers, et ils peuvent d'ailleurs varier d'une profession à l'autre.

(2) Voir réponse du Ministre des Finances à M. Guérin, député (*J. O.* du 19 janvier 1921, Chambre des Députés, Débats, p. 33).

étant établi annuellement, c'est la valeur locative *actuelle* qu'il convient, en principe, de retrancher : qu'on le veuille ou non, la contribution foncière est un forfait ; donc, même au cas de variation de valeur locative pendant la période décennale ou vicennale, elle est réputée s'appliquer à la valeur locative augmentée ou diminuée.

Ceci n'est toutefois qu'une solution de principe : pratiquement, il ne saurait être sérieusement question d'admettre le contribuable ou l'Administration, à l'occasion de l'assiette annuelle de l'impôt cédulaire, à remettre constamment en discussion la fixation de la valeur locative des immeubles professionnels : ce sont donc les bases retenues pour l'établissement de l'impôt foncier qu'on retranchera dans les cas de l'espèce.

Avec la réserve suivante, cependant : la rédaction de l'article 4 est défectueuse ; en effet, la valeur locative dont le législateur prescrit expressément la déduction est un revenu brut. C'est le prix du loyer que, s'il était locataire, l'exploitant devrait payer au bailleur, prix dont une partie correspondrait au montant des charges grevant l'immeuble. Si l'on retranche cette valeur locative des recettes de l'exploitant propriétaire, on déduit donc, en définitive, desdites recettes le montant de charges que l'exploitant a déjà par ailleurs fait figurer dans ses frais généraux, car il est bien certain qu'il aura compris dans ceux-ci non seulement les dépenses d'exploitation proprement dites, mais aussi les charges et frais d'entretien afférents à ses immeubles professionnels.

Dès lors, pour éviter un double retranchement, il appartiendrait au contrôleur, s'il admettait en déduction la valeur locative elle-même, de réduire corrélativement les frais généraux du montant des charges se rapportant à la propriété immobilière, telles que les frais d'entretien, les assurances, l'amortissement, etc. Cette opération nécessiterait des recherches et des ventilations compliquées.

Aussi paraît-il plus simple, pratiquement, comme l'indique l'Instruction du 30 mars 1918, « de tenir compte, dans la détermination du bénéfice net de l'exploitation, de toutes les charges grevant l'entreprise, y compris celles de la propriété, et de retrancher simplement du bénéfice le *revenu net* imposable à la contribution foncière », revenu net fixé forfaitairement aux trois quarts de la valeur locative pour les maisons, et aux 60/100 de celle-ci pour les immeubles industriels.

Il convient d'ailleurs d'effectuer cette déduction non seulement pour les immeubles professionnels proprement dits, mais encore pour ceux qui, sans être utilisés pour l'exercice de la profession, seraient néanmoins

inscrits à l'actif de l'entreprise et produiraient des revenus rentrant dans les résultats de celle-ci.

On remarquera enfin que la déduction est à opérer lors même que les immeubles professionnels ne sont pas encore imposés à la contribution foncière, car la solution contraire aboutirait à abolir indirectement les exemptions temporaires d'impôt foncier prévues par la législation en vigueur, notamment en cas de constructions nouvelles.

138. — APPOINTEMENTS ET SALAIRES DU PERSONNEL. — Ce sont, au premier chef, des charges de l'entreprise; ils sont à déduire du bénéfice quelle que soit leur forme (1) (fixe ou proportionnelle), et il convient d'y comprendre, le cas échéant, les gratifications, primes et indemnités de toute espèce allouées au personnel, ainsi que les avantages et produits en nature (logement, chauffage, éclairage, nourriture, etc.) dont il bénéficie.

139. — PRÉLÈVEMENTS PERSONNELS DE L'EXPLOITANT. — La déduction des appointements et salaires doit-elle s'étendre aux prélèvements personnels effectués par l'exploitant lui-même, sur les produits de son entreprise, à titre de rémunération de son travail? Cette question n'est plus entièrement nouvelle en droit fiscal: elle s'est posée dès les débuts de l'application de la contribution sur les bénéfices de guerre.

Dans le sens de la déduction on a invoqué de nombreuses raisons: les articles 8, 474 et 585 du Code de commerce, a-t-on dit, donnent explicitement ou implicitement au commerçant le droit d'opérer des prélèvements sur les bénéfices de l'affaire pour subvenir à ses dépenses de maison; c'est reconnaître la légitimité de ces prélèvements. Aussi bien, a-t-on ajouté, la levée des prélèvements de l'espèce est-elle aujourd'hui l'un des usages les plus courants du commerce; la jurisprudence des tribunaux judiciaires n'en a jamais contesté la régularité. Enfin, en matière administrative, le Conseil d'État lui-même, à l'occasion de litiges concernant la fixation des indemnités à payer aux propriétaires des bureaux de placement supprimés par la loi du 14 mars 1904, n'a-t-il pas décidé (2) que, pour déterminer le bénéfice net de l'office, — bénéfice

(1) En ce qui touche les participations, voir ci-après, n^{os} 213 et suiv.

(2) Voir notamment deux arrêts du 2 février 1912 (*Rec. Leb.*, p. 127) et du 25 juillet 1913 (*ibid.*, p. 901).

sur lequel devrait être calculée l'indemnité, — il y avait lieu notamment de déduire du produit brut une rémunération patronale « égale au salaire que le patron aurait dû payer à un tiers s'il n'avait pas dirigé lui-même son entreprise ».

140. — Ces arguments n'ont pas prévalu devant la Commission supérieure des bénéfices de guerre; par une jurisprudence constante, cette Commission a rapporté aux bénéfices passibles de la contribution extraordinaire les prélèvements patronaux (1). Appelé à son tour à se prononcer sur cette question, le Conseil d'État l'a résolue dans le même sens (A. 16 janvier 1920, req. n° 66745) : la base de la contribution extraordinaire, avait conclu le commissaire du gouvernement, est un produit net, c'est-à-dire le bénéfice brut diminué des charges effectives de l'entreprise; le contribuable n'est donc pas en droit d'opérer des déductions purement théoriques. Or les prélèvements personnels de l'exploitant constituent une charge purement fictive, non déductible par conséquent. La Haute Assemblée a sanctionné ces conclusions, et sa jurisprudence s'est affirmée dans le même sens en de nombreuses décisions; l'une d'elles, celle du 6 août 1920 (req. n° 68796), est particulièrement remarquable : elle est motivée sur ce que les sommes prélevées par les contribuables sur les produits de leur exploitation comme salaires personnels « constituent un élément *essentiel* de leur bénéfice imposable ».

141. — Cette jurisprudence s'applique directement à notre impôt cédulaire; comme la contribution extraordinaire, celui-ci a pour base le bénéfice net réel. Or le travail patronal ne peut être rémunéré que par le bénéfice même de l'entreprise.

Du point de vue économique, certains disent que le prélèvement en question, rémunération de l'activité de l'exploitant, est pleinement légitime. Ceci n'est pas en discussion. Le profit lui-même, résultante de l'esprit de spéculation de l'entrepreneur, n'est pas moins légitime : il est cependant passible de l'impôt cédulaire! La légitimité d'un revenu est une chose; son traitement, vis-à-vis de l'impôt, en est une autre.

(1) Voir *Recueil officiel*, déc. n°s 14 (10 mars 1917), 22 (23 mars 1917), 48 (27 avril 1917), 99 (15 juin 1917), 100 (29 juin 1917), 124 (6 juillet 1917), 202 (11 mai 1917), 208 (17 novembre 1917), 310 (9 février 1918), 352 (25 octobre 1918), etc.

La non-imposition dans notre cédula du prélèvement patronal ferait d'ailleurs échec aux principes fondamentaux qui sont à la base de notre nouveau régime fiscal : tout l'édifice construit par le législateur de 1917 repose, on l'a vu, sur la règle de la discrimination des revenus, au nom de laquelle on distingue les revenus du capital des revenus du travail et des revenus mixtes. Or le bénéfice industriel ou commercial est le type même du revenu mixte ; il résulte par définition de la collaboration du capital et du travail de l'exploitant. Il faut donc le considérer tel qu'il est, comme un tout indivisible : c'est la raison pour laquelle les législateurs de 1917, comme ceux de 1920, ont soumis les revenus de l'espèce à un taux d'impôt intermédiaire (4,50 p. 100 en 1917, 8 p. 100 en 1920) entre celui appliqué aux revenus tirés de la richesse acquise (5 p. 100 en 1917, 10 p. 100 en 1920) et celui frappant les revenus du travail (3,75 p. 100 en 1917, 6 p. 100 en 1920) (1).

Distraire le prélèvement patronal du bénéfice de l'entreprise pour le calcul de notre impôt cédulaire aboutirait donc, à notre avis, à enlever au taux légal sa véritable signification.

142. — Mais, dira-t-on, rien n'empêche de taxer les appointements de l'exploitant dans la cédula des salaires, et de soumettre de même les intérêts que le commerçant alloue à son capital à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières : notre système cédulaire permet cette récupération, — qui n'eût pas été possible en matière de contribution sur les bénéfices de guerre, — et le Trésor, en définitive, n'y perdrait rien (2). On peut, en effet, concevoir un tel système ; mais les textes en vigueur ne permettent pas, en tout cas, d'en faire actuellement application. Son adoption ne nous paraît d'ailleurs nullement souhaitable.

Qui fixerait, tout d'abord, le montant de l'appointement patronal ? La fixation du salaire de l'employé résulte d'un débat, la rétribution stipulée correspond à la valeur réelle de la prestation fournie. L'exploitant, au contraire, sera-t-il seul juge de la valeur de son travail ? Comment l'Administration pourra-t-elle contrôler cette valeur ? De même, qui déterminera l'évaluation des capitaux engagés par le commerçant dans

(1) Voir les déclarations faites à la Chambre des Députés, au nom de la Commission de la législation fiscale, par M. Jacques-Louis Dumesnil, rapporteur (*J. O.* du 17 juillet 1917, Chambre des Députés, Débats, p. 1785 et 1786).

(2) En réalité, il y perdrait en raison du cumul des abattements.

son entreprise? On voit immédiatement les complications auxquelles on aboutirait dans ce système, que d'aucuns préconisent un peu à la légère.

La conclusion de ce qui précède est que le bénéfice passible de notre impôt cédulaire est, et doit rester, comme le précise l'Instruction du 30 mars 1918 (n° 12), « l'ensemble des profits que le contribuable retire de l'exercice de sa profession et qui proviennent à la fois de la mise en valeur de ses capitaux, de son activité personnelle et du résultat de ses spéculations » (1).

143. — Devraient de même être rapportés aux bénéfices les appointements servis par une femme mariée exerçant personnellement un commerce à son mari pour le rémunérer des fonctions qu'il occupe dans l'entreprise.

144. — APPOINTEMENTS DE LA FEMME DE L'EXPLOITANT. — La question est plus délicate lorsqu'il s'agit d'appointements alloués par un exploitant à sa femme, non commerçante elle-même, mais prêtant son concours à l'entreprise. Ces appointements constituent-ils, au point de vue fiscal, une charge de l'entreprise? En matière de contribution sur les bénéfices de guerre, la Commission supérieure avait tranché tout d'abord cette question par la négative (2). Le Conseil d'État n'a pas admis cette manière de voir : par un arrêt du 7 août 1920 (req. n° 65639), il a décidé, en effet, que « les sommes allouées à la femme et à la fille d'un commerçant, non commerçantes elles-mêmes, ont le caractère d'un véritable salaire, lorsque et dans la mesure où elles correspondent à un travail réellement fourni par les bénéficiaires ; que, dans

(1) On peut ajouter qu'il n'est sans doute pas de l'intérêt des commerçants et industriels de poursuivre la réalisation d'un système dans lequel leurs appointements et les intérêts de leurs capitaux étant imposés à part, seul le profit dû à leurs spéculations proprement dites resterait soumis à notre impôt. Ce profit, dûment isolé et mis en relief, ne serait-il pas susceptible de devenir, un jour ou l'autre, pour un Parlement en quête de ressources nouvelles, une matière impossible de premier ordre? Des esprits chagrins ne pourraient-ils pas faire observer — à tort vraisemblablement — que l'exploitant ayant suffisamment rémunéré ses capitaux et son activité, s'il lui reste un surplus de profits, ce surplus peut, en somme, sans gros inconvénients, supporter un peu plus de 8 p. 100 d'impôt..

(2) 6 juillet 1917, déc. n° 124 ; 5 octobre 1917, déc. n° 221, etc.

ce cas, elles constituent une charge de l'entreprise de nature à être admise en déduction dans le calcul du produit net ».

145. — La Haute Assemblée ne manquera pas, sans doute, d'étendre cette jurisprudence à notre matière : il faudra, semble-t-il, le regretter. Sans doute, la femme mariée employée dans l'exploitation de son mari n'a pas elle-même, en vertu d'une jurisprudence constante, la qualité de commerçant (1) ; elle n'est pas davantage l'associée de son mari (2). D'autre part, en vertu de l'article 1^{er} de la loi du 13 juillet 1907, sous tous les régimes, la femme a, sur les produits de son travail personnel et sur les économies en provenant, les mêmes droits que ceux que l'article 1449 (Code civil) donne à la femme séparée de biens ; les appointements de la femme forment donc un patrimoine distinct de celui du mari.

Toutes ces considérations ne paraissent pas avoir été étrangères à l'arrêt du 7 août 1920. Mais il semble bien que, dans la solution du litige fiscal qu'il avait à trancher, cet arrêt leur ait conféré une portée abusive ; en cette matière, qu'on le veuille ou non, c'est la situation de fait qui domine. Or, en fait, peut-on raisonnablement prétendre que ce sont des relations d'employé à employeur qui existent entre la femme et le mari chef d'entreprise ? Quelle serait la valeur d'un contrat de louage de services qui interviendrait entre eux ? Les lois sur les accidents du travail, sur le repos hebdomadaire sont-elles applicables à la femme employée de son mari ? L'identité d'efforts, la poursuite commune d'un même résultat ne sont-elles pas, quoi qu'on dise, de l'essence même du mariage ? Et la femme mariée, quoi qu'elle fasse, quelles que soient ses aptitudes au commerce, est-elle irrémédiablement condamnée à rester, au point de vue fiscal, dans la situation subalterne d'une simple employée ! Son travail, dit-on, mérite récompense : là n'est pas la question : l'activité de l'exploitant n'est pas moins digne d'encouragement ; il n'empêche que l'appointement qui la rémunère fait partie, fiscalement parlant, du bénéfice commercial.

146. — A quels abus, d'ailleurs, la déduction des appointements de la femme ne donnerait-elle pas lieu ? Quel est l'exploitant qui ne se

(1) Cass., 19 janvier 1881, D. 82.1.63 ; Civ., 10 mai 1882, D. 83.1.112, etc.

(2) Cass., 7 mars 1888, S. 88.1.305 ; 8 décembre 1891, S. 92.1.393, etc.

croirait pas en droit de l'invoquer? A moins de créer autant de contrôleurs que de contribuables il serait matériellement impossible à l'Administration de s'opposer à ce que, dans un avenir tout proche, tous les exploitants mariés demandassent et obtinssent la déduction, sur leurs bénéfices professionnels, des appointements alloués à leur femme, devenue subitement leur collaboratrice! Et il est même possible de prévoir, dès maintenant (régime des abattements prévus par la loi du 25 juin 1920) quel serait, le plus souvent, le montant de ces appointements : ils ne dépasseraient guère 4,000 francs dans les communes de moins de 50,000 habitants, 5,000 francs dans les villes de plus de 50,000 habitants et 6,000 francs à Paris ou dans la banlieue. La lecture de l'article 23 de la loi du 31 juillet 1917, tel qu'il a été modifié par l'article 1^{er} de la loi du 25 juin 1920, fournira aisément la justification de cette prédiction (1). Injustifiée en fait, préjudiciable au Trésor, la déduction des appointements de la femme aboutirait donc, en outre, à un déséquilibre complet du système cédulaire; elle accorderait indirectement à l'exploitant ce que la loi lui a formellement refusé : le retranchement, à la base, d'un abattement entièrement exempt d'impôt; elle mettrait l'industriel et le commerçant — bénéficiaires de revenus mixtes — dans une situation fiscale plus favorable que celle du salarié, bénéficiaire d'un revenu de travail : car, du fait de la déduction du « salaire » de sa femme, salaire inscrit dans les écritures pour une somme voisine des limites d'exemption de la cédule du titre III, l'industriel ou le commerçant bénéficierait, en définitive, de tous les ménagements édictés en faveur du salarié (2), ce qui ne l'empêcherait pas d'avoir droit, en outre, aux abattements calculés sur son bénéfice commercial conformément à l'article 12 de la loi du 31 juillet 1917.

Nous pensons, pour tous ces motifs, que les appointements alloués par l'exploitant à sa femme doivent rester compris dans le bénéfice passible de notre impôt.

147. — Nous approuvons pleinement, par contre, une décision du Conseil d'État (30 mai 1919, req. n° 64946) qui a considéré comme

(1) De toute façon, d'ailleurs, l'imposition des « salaires » en question dans la cédule des traitements serait plus avantageuse pour l'assujéti que la taxation dans la cédule des bénéfices commerciaux.

(2) Qui ne sera jamais en droit, lui, de demander une réduction de son salaire pour appointements payés à sa femme.

charge de l'entreprise les appointements attribués par une société en nom collectif à la femme d'un des associés.

148. — Nous admettons de même la déduction des salaires versés par l'exploitant à ses enfants, que ceux-ci soient mariés ou non, qu'ils soient majeurs ou non, qu'ils vivent ou non sous le même toit que leurs parents. Cette déduction n'est, bien entendu, à accorder que dans la mesure où elle correspond à un travail effectivement fourni à l'entreprise par les bénéficiaires des appointements, et si, par ailleurs, ces appointements ont été réellement versés.

149. — APPOINTEMENTS DES ASSOCIÉS EN NOM COLLECTIF. — Par application des principes ci-dessus posés pour l'exploitant seul, les appointements fixes touchés par les associés en nom collectif en rémunération du travail personnel fourni par eux à l'entreprise sociale sont à maintenir dans les bénéfices servant de base à l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux ou industriels; ainsi que le Conseil d'État l'a jugé en matière de contribution sur les bénéfices de guerre (A. 18 février 1921, req. n° 67459), « le travail d'un associé en nom collectif, directement intéressé à la prospérité de l'entreprise à laquelle, par la nature même du contrat de société, il doit apporter son travail personnel, ne peut être rémunéré que par les bénéfices mêmes de la société ». On retrouve dans cette espèce la saine conception du bénéfice, produit essentiellement mixte, qui perdrait son véritable caractère si on l'amputait de la part de son montant qui rémunère l'activité de l'exploitant.

La déduction en question ne serait pas moins à écarter, du reste, lors même que les statuts sociaux auraient prévu l'allocation d'appointements aux associés (même arrêt).

150. — RÉTRIBUTION DES GÉRANTS DE COMMANDITE. — Les règles qui précèdent doivent être étendues aux allocations versées aux membres des sociétés en commandite simple ou par actions : le travail de l'associé-gérant d'une commandite simple, comme celui de l'associé en nom collectif, ne peut être rémunéré que par les profits mêmes de l'exploitation sociale; sa rétribution, même statutaire, constitue par suite l'un des éléments du bénéfice social. aux termes notamment d'un arrêt rendu par le Conseil d'État le 25 juin 1920 (req. n° 65834) dans un litige intéressant la contribution extraordinaire.

La solution ne serait pas différente à l'égard des appointements fixes de l'associé-gérant d'une commandite par actions (1).

151. — Bien entendu, si le gérant de la commandite n'était pas associé, sa rémunération, qu'elle soit fixe ou proportionnelle, serait à distraire des bénéfices sociaux, et elle devrait être cotisée, au nom du gérant, dans la cédule des traitements et salaires (2).

En pareille hypothèse le gérant n'est, en effet, qu'un simple employé étranger à la société. On objectera sans doute qu'il n'y a aucune raison de ne pas étendre cette solution au cas du gérant-commandité, lequel, en cette qualité, est lié, dit-on, à la société par un véritable contrat de louage d'industrie, qui fait de lui le premier employé de l'entreprise. C'est jouer sur les mots et méconnaître la réalité : le gérant-commandité, s'il est un employé, est, en vérité, un employé d'une nature spéciale ; il est généralement l'un des fondateurs de la société, à laquelle il a donné le plus souvent son nom, il y jouit des pouvoirs les plus absolus et, surtout, il est tenu indéfiniment, sur tous ses biens, des engagements sociaux. Il a, en définitive, la situation, les pouvoirs et les obligations d'un chef d'entreprise : on ne saurait par suite le traiter autrement que celui-ci.

152. — RÉTRIBUTIONS FIXES DES ADMINISTRATEURS DE SOCIÉTÉS ANONYMES. — Strictement on pourrait soutenir que les jetons de présence et autres allocations fixes attribués aux membres des conseils d'administration (administrateurs ordinaires, administrateurs-délégués ou administrateurs-directeurs) de sociétés anonymes doivent rester compris dans le bénéfice imposable au nom de la société : ces allocations rémunèrent, en effet, des associés plus ou moins « directement intéressés à la prospérité de l'entreprise ».

Tenant compte toutefois de ce que les bénéficiaires les reçoivent bien plutôt en qualité d'employés (accidentels ou permanents) de la société qu'en tant qu'actionnaires de celle-ci, l'Administration décide, par une doctrine qu'il faut approuver, que les allocations de l'espèce, tout au moins lorsqu'elles sont prélevées sur les frais généraux et accordées indépendamment de l'existence de tout bénéfice, peuvent être retranchées

(1) Voir dans ce sens l'Instruction du 30 mars 1918 (n° 12).

(2) Réponse écrite du Ministre des Finances à M. Viellard, député (*J. O.* du 20 mars 1918).

du profit social pour être assujetties, au nom des bénéficiaires, à l'impôt sur les traitements et salaires (1).

153. — APPOINTEMENTS DU GÉRANT D'UNE ASSOCIATION EN PARTICIPATION. — Ces appointements sont à réintégrer, conformément au principe général, dans les profits imposables de l'entreprise.

154. — ASSURANCES. — Sont à comprendre, bien entendu, dans les frais généraux les primes d'assurances (contre l'incendie, les accidents et autres risques) payées par l'exploitant aux compagnies, en tant que ces primes concernent l'entreprise commerciale ou industrielle proprement dite. L'Administration des Finances admet même, dans cet ordre d'idées, la déduction, à titre de frais généraux, des primes d'une assurance contractée par une société en nom collectif ou par une commandite sur la tête d'un de ses associés ou d'un gérant, en garantie du préjudice que le décès de cet associé ou de ce gérant entraînerait pour l'entreprise (2).

Mais que faut-il décider dans le cas où, au lieu de s'adresser à une compagnie d'assurances, l'exploitant se constitue son propre assureur et prélève chaque année sur ses bénéfices une somme déterminée qu'il affecte à la garantie contre les risques (d'incendie ou autres) de son établissement. Pour refuser la déduction de pareille somme, on pourrait soutenir qu'elle est destinée à couvrir une perte purement éventuelle. Cette solution serait par trop rigoureuse; les prélèvements de l'espèce peuvent être annuellement admis en déduction des bénéfices sous la triple condition :

a. Qu'ils ne dépassent pas la somme que devrait normalement verser l'exploitant à une compagnie d'assurances s'il s'adressait à un établissement de cette nature (3) ;

(1) Instruction du 30 mars 1918, n° 92. Voir également dans le même sens un arrêt du Conseil d'État du 9 novembre 1921 (req. n° 67954) qui soumet la société anonyme, en tant qu'employeur, à déclarer le montant des jetons de présence de ses administrateurs, conformément à l'article 26 de la loi du 31 juillet 1917.

(2) Réponse écrite à M. Duboys-Fresney, député (*J. O.* du 9 décembre 1921, Chambre des Députés, Débats, p. 4778).

(3) Voir dans ce sens, en matière de contribution extraordinaire, une décision de la Commission supérieure du 23 juin 1917 (*Rec. off.*, n° 321).

b. Qu'à la liquidation de l'entreprise la provision pour risques ainsi constituée sera réincorporée au profit imposable si, à défaut de sinistres en cours d'exploitation, elle n'a pas été absorbée ;

c. Qu'en cas de sinistre la perte résultant de celui-ci sera réduite à concurrence du montant de la provision constituée à ce jour.

155. — IMPÔTS. — Les impôts afférents à l'entreprise sont une charge de celle-ci et, pour ce motif, ils doivent être déduits du bénéfice au même titre que les autres frais généraux d'exploitation. Cette règle comporte toutefois certaines restrictions.

Pour être déductibles, il faut tout d'abord que les impôts soient une charge de l'entreprise elle-même : sont notamment dans ce cas la patente, la taxe sur le chiffre d'affaires, les taxes directes locales frappant le commerce et l'industrie, les droits de douane, contributions indirectes, taxes d'enregistrement (1), etc., perçus à l'occasion de l'exploitation de l'entreprise.

Ne saurait par contre être considéré comme une charge commerciale l'impôt général sur le revenu payé par l'exploitant ; il s'agit là d'une taxe essentiellement personnelle, ne frappant aucune source de revenus en particulier, mais atteignant l'individu lui-même d'après l'ensemble de ses facultés ; le montant de cette taxe ne saurait dès lors venir en déduction du bénéfice de l'entreprise, ni totalement, ni à concurrence de la fraction de l'impôt afférente aux bénéfices professionnels entrant dans la composition du revenu global du contribuable (2).

156. — De même, lorsqu'une société par actions acquitte à la décharge de ses actionnaires, auxquels en incombe normalement le payement, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, le montant de cet impôt, bien que passé par frais généraux (statutairement ou non), doit rester compris dans le bénéfice social passible de notre impôt cédulaire.

Comme l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, le droit annuel de transmission des titres d'actions constitue une dette personnelle du

(1) Y compris les transactions sur procès de régie, les amendes de douane, à raison de leur caractère prédominant de réparation civile.

(2) Voir, dans le même sens, réponse écrite du Ministre des Finances à M. Berquet, député (*J. O.* du 8 avril 1921, Chambre des Députés, Débats, p. 1539).

porteur (1) ; l'avance n'en incombe à la société que sous réserve de son recours contre les actionnaires. Dans ces conditions, si la société n'exerce pas, en fait, ledit recours et acquitte bénévolement la taxe de transmission aux lieu et place des porteurs de titres, le paiement de cette taxe ne peut être regardé que comme un emploi d'une partie du bénéfice social au profit des actionnaires et la somme qui est ainsi versée au Trésor pour le compte de ces derniers vient accroître, en définitive, quoique d'une façon indirecte, le bénéfice qui leur est distribué. Le montant des droits dont il s'agit ne peut donc qu'être maintenu dans le profit imposable de la société (Cons. d'État, 17 mars 1922, req. n° 66009).

157. — Par contre, les bénéfices réalisés par les commerçants et les industriels passibles de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre ne doivent être retenus, pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, que sous déduction des sommes prélevées par l'État au titre de la contribution extraordinaire, y compris, le cas échéant, les majorations de droits (2). La somme à déduire à ce titre comprend non seulement la fraction de la contribution extraordinaire immédiatement exigible, mais encore celle dont le paiement demeure suspendu dans les conditions prévues par les lois du 1^{er} juillet 1916 (art. 16) et du 25 juin 1920 (art. 18 et 19). Cette dérogation à la règle dont il sera parlé ci-après (n° 160) se justifie par le caractère spécial et le taux élevé de la contribution extraordinaire.

En cas de détaxe accordée ultérieurement sur le montant de la contribution extraordinaire (3), cette détaxe, après avoir été répartie entre les divers exercices qu'elle concerne, doit faire l'objet d'impositions supplémentaires établies au titre de chacun des exercices considérés, dans les formes édictées par l'article 11 de la loi du 31 juillet 1917.

158. — La déduction de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux lui-même soulève une question beaucoup plus délicate. L'impôt cédulaire payé par l'exploitant au titre d'une année déterminée

(1) Ce droit est actuellement de 0 fr. 50 p. 100 (art. 49 de la loi du 25 juin 1920).

(2) Réponse écrite du Ministre des Finances à M. François Albert, sénateur (*J. O.*, 22 avril 1921, Sénat, Débats, p. 984).

(3) Lois du 1^{er} juillet 1916 (art. 16) et du 25 juin 1920 (art. 17).

peut-il être maintenu parmi les frais généraux de ladite année et venir en déduction, par conséquent, du bénéfice sur lequel sera basé l'impôt cédulaire de l'année suivante? En l'état actuel des textes, cette question ne paraît pouvoir être tranchée que par l'affirmative; l'impôt cédulaire constitue, autant que la patente par exemple, une charge de l'entreprise.

159. — Il faut bien reconnaître, cependant, que cette déduction se justifie difficilement: elle fausse complètement le taux de l'impôt. Par le jeu des déductions successives, celui-ci n'est plus de 8 %, mais de moins de 8 %. Il faut s'élever contre le principe de cette déduction; il convient de le combattre avec d'autant plus de force qu'avec le taux actuel de la taxe le préjudice subi par le Trésor est sérieux. Ce sont vraisemblablement des considérations de cette nature qui ont amené le législateur américain à décider que si, pour le calcul de leur revenu imposable, les sociétés peuvent déduire les impôts payés par elles, elles ne peuvent comprendre parmi ces impôts les taxes sur le revenu et sur les bénéfices (voir ci-dessus, n° 11). De même, la loi hellénique du 3 janvier 1919 prévoit que l'impôt sur les bénéfices commerciaux est établi d'après un profit net calculé sous déduction notamment des taxes de toute nature grevant l'entreprise « abstraction faite de l'imposition établie par la présente loi ».

Plus près de nous, nous constatons qu'en France même la Commission supérieure a toujours refusé au contribuable le droit de déduire de ses bénéfices passibles de la contribution extraordinaire les sommes dont il était redevable, au titre de cette dernière contribution, soit pour l'exercice en cours, soit pour un exercice antérieur (1). Il est à peine besoin de souligner le bien-fondé d'une telle jurisprudence, sans laquelle le rendement de la contribution extraordinaire se fût effondré. Et cependant, à cet égard, la loi du 1^{er} juillet 1916 ne contient pas plus de précision que celle du 31 juillet 1917.

On dit, il est vrai, que la contribution extraordinaire était un prélèvement opéré par l'État sur les bénéfices du contribuable, et que, pour ce motif, elle n'est nullement comparable à notre impôt cédulaire, qui est une charge permanente, ordinaire, normale de l'entreprise. C'est un pur jeu de mots: tout impôt, quel qu'il soit, n'est-il pas un prélè-

(1) Voir, notamment, déc. du 22 février 1918 (*Rec. off.*, n° 175).

vément ! Comparer l'État collecteur de la contribution extraordinaire à un associé est une plaisanterie : existe-t-il un chef d'entreprise qui s'accommoderait d'un associé mettant si peu d'empressement à participer aux pertes ! La vérité est qu'entre la contribution extraordinaire et notre impôt cédulaire il y a une différence de taux, non d'essence. Et si la non-déduction se justifie pour celle-là, il faut penser qu'elle est non moins fondée pour celui-ci.

160. — Les impôts afférents à une entreprise industrielle ou commerciale constituent, au point de vue fiscal, des charges de l'exercice au cours duquel ils ont été effectivement acquittés : tel est le principe. On compliquerait, en effet, à l'extrême l'assiette de notre taxe si l'on se trouvait dans l'obligation de rattacher les impôts aux frais généraux de l'exercice au titre duquel ils sont dus. Il ne s'agit pas là d'un cas purement théorique : le droit de reprise de l'Administration peut, pour certains impôts, s'exercer pendant cinq années, en telle sorte qu'une taxe due au titre de l'année 1921 pourra fort bien n'être comprise que dans un rôle émis en 1926 par exemple ; cette taxe devra venir en déduction des bénéfices de l'année 1926, au cours de laquelle elle aura été versée au Trésor.

161. — Sont encore à distraire du bénéfice les frais de voyage nécessités par l'exercice de la profession, les commissions et courtage, les frais de transport, d'expédition, d'emballage, les dépenses de correspondance, de bureau, de publicité, les frais d'éclairage et de chauffage, les agios, les dépenses d'entretien du matériel, à l'exclusion des sommes affectées à l'extension de l'entreprise, lesquelles constituent un emploi du bénéfice.

SECTION V.

INTÉRÊTS DES SOMMES EMPRUNTÉES.

162. — Les intérêts des capitaux prêtés par des tiers à l'entreprise, sous une forme quelconque, sont à déduire du bénéfice : il en est ainsi des intérêts de toute dette de l'exploitant ayant un caractère commercial, des intérêts de tout emprunt contracté par lui pour les besoins de son

entreprise, des intérêts d'obligations émises par une société, etc..... (1). Tous ces intérêts, *payés à des tiers*, constituent une charge de l'entreprise, ils sont dus en tout état de cause, quels que soient les résultats de l'exploitation.

163. — La question est plus discutée de savoir si ce même caractère de charge de l'entreprise doit être reconnu aux intérêts des capitaux que l'exploitant engage personnellement dans son affaire. Au soutien de l'affirmative on expose que l'exploitant capitaliste est un tiers vis-à-vis de son entreprise et qu'il est juste que les sommes qu'il engage dans celle-ci reçoivent une rémunération sous forme d'intérêts : qu'ils soient dus à un prêteur ou au chef de l'entreprise lui-même, les intérêts ne changeraient pas de caractère ! C'est abuser d'une fiction dont l'utilité peut se faire sentir dans la technique comptable, mais qui n'a rien à voir en notre matière.

Il est superflu de revenir sur le caractère mixte du revenu commercial : dépouillé de la part correspondant à la rémunération du capital, ce revenu ne serait plus un bénéfice. Ce qu'il faut dire, c'est que la rémunération du capital de l'exploitant constitue un élément primordial du profit professionnel et qu'à défaut d'une disposition expresse du texte législatif, disposition qu'il est impossible de trouver dans la loi du 31 juillet 1917 (2), cette rémunération doit concourir à la détermination du bénéfice imposable dans notre cédule. L'intérêt que s'alloue l'exploitant est une charge purement fictive et ce n'est, en définitive, que par un artifice de comptabilité que cet intérêt est isolé de l'ensemble des profits de l'entreprise. A quel titre et dans quelle cédule, d'ailleurs, les intérêts de l'espèce seraient-ils soumis à l'impôt sur les revenus, s'ils étaient distraits du bénéfice commercial ? Tout ce qui a été dit plus haut (nos 139 et suiv.) en ce qui touche la non-déduction des prélèvements personnels de l'exploitant pourrait être répété ici ; on ne parviendrait, soit par voie législative, soit par voie jurisprudentielle, à

(1) En ce qui touche les intérêts des versements en compte-courant, voir ci-après, n° 170.

(2) La loi belge du 29 octobre 1919 prévoit, au contraire, que doit être déduite du bénéfice commercial ou industriel la partie des revenus des capitaux patronaux n'excédant pas 6 p. 100 de ces capitaux, car cette partie se trouve imposée, par ailleurs, à la taxe mobilière.

admettre la déduction des intérêts patronaux du bénéfice commercial qu'en dénaturant la notion même de ce bénéfice.

Aussi ne pouvons-nous qu'approuver la jurisprudence très ferme admise, en matière de contribution extraordinaire, par le Conseil d'État sur la question actuelle : sanctionnant une doctrine constante de la Commission supérieure, la Haute Assemblée n'a jamais admis que les intérêts alloués par un exploitant à son capital pussent être distraits du profit commercial ou industriel : l'arrêt de principe est du 16 janvier 1920 (req. n° 66745) ; c'est celui-là même qui a refusé la déduction des prélèvements patronaux. Les deux questions sont, en effet, intimement liées et il est heureux que l'occasion se soit offerte au Conseil d'État de les trancher par une même sentence.

Même passés par frais généraux d'une manière habituelle, les intérêts de l'espèce doivent donc être réintégrés dans le bénéfice professionnel.

164. — Les mêmes principes sont applicables aux intérêts alloués, dans une société, aux capitaux sociaux.

Pour soutenir le contraire, on a dit que les intérêts des apports ne sont pas effectivement des bénéfices sociaux, les associés, qui risquent leur mise, ayant en vue un gain supérieur au loyer de leur argent ; aussi, ajoute-t-on, dans beaucoup de cas, les statuts font-ils une distinction entre l'intérêt et le dividende, ce dernier représentant seul la rémunération et la compensation du risque couru ; sans doute, les capitaux sociaux restent-ils le gage des créanciers et risquent-ils toujours d'être absorbés dans une liquidation malheureuse, mais les dispositions statutaires ont du moins pour effet de soustraire ces capitaux aux aléas des bilans annuels et de ne pas subordonner leur rémunération à l'existence d'un solde créditeur à répartir. On rappelle enfin que les clauses des actes de société qui stipulent le paiement d'intérêts en faveur des actionnaires, même en l'absence de bénéfices, sont parfaitement licites (1).

165. — Ces considérations ne peuvent être retenues ; en raison du caractère indivisible du profit commercial, aucune part de ce profit ne rémunère plus spécialement le capital social : il est certes possible

(1) Cass. Civ., 8 mai 1867, D. 67.1.193 ; Req., 7 mai 1878, D. 79.1.134 ; Civ., 8 mars 1881, D. 81.1.198.

d'isoler, sur le papier, pour des raisons de convenance personnelle, cette rémunération, mais une telle discrimination est purement arbitraire et elle ne saurait, en tout cas, avoir pour effet de modifier la structure même du bénéfice. Les fonds versés dans l'affaire par les associés sont soumis à tous les aléas de l'entreprise, ils répondent des engagements de la société; leur rémunération, qu'elle consiste en un intérêt ou en un dividende, ne peut donc être constituée que par le bénéfice social lui-même.

166. — Cette question a, au surplus, été définitivement tranchée par le Conseil d'État à l'occasion de l'assiette de la contribution sur les bénéfices de guerre. D'après la jurisprudence de la Haute Assemblée font partie du bénéfice social :

Les intérêts, même statutaires, alloués aux fonds versés dans l'entreprise par des associés en nom collectif (5 novembre 1920, req. n° 65197; 18 février 1921, req. n° 67459);

Les intérêts des fonds sociaux versés conformément aux statuts tant par l'associé principal, gérant d'une société en commandite simple, que par les commanditaires (25 juin 1920, req. n° 65834; 25 février 1921, req. n° 66056);

Les intérêts servis aux apports sociaux dans une commandite par actions (6 mai 1921, req. n° 66230).

167. — La solution ne serait évidemment pas différente en ce qui touche les intérêts fixes qu'une société anonyme distribuerait à ses actionnaires, même privilégiés, préalablement à la répartition du dividende.

168. — Au même titre que les intérêts alloués aux apports initiaux, les intérêts servis aux réserves d'une société doivent rester compris dans le bénéfice imposable: s'ajoutant au capital social, les réserves sont, comme celui-ci, engagées dans l'entreprise dont elles viennent augmenter la puissance de production et dont elles supportent les aléas. Leur rémunération n'est autre chose qu'une part du profit social.

D'autre part, les intérêts des réserves constituant des bénéfices, les intérêts alloués, le cas échéant, à ces intérêts, ont le même caractère et sont par suite imposables (23 décembre 1921, req. n° 72741).

169. — Il va de soi, cependant, que si l'intérêt statutaire était payé en l'absence de tout bénéfice, l'exercice ayant été déficitaire, cet intérêt ne serait pas imposable : prélevé soit sur le capital, soit sur les réserves, c'est-à-dire sur des bénéfices réalisés au cours d'années antérieures et déjà imposés au titre de ces années, l'intérêt de l'espèce ne constituerait, à aucun point de vue, un profit de l'exercice envisagé.

170. — INTÉRÊTS DES VERSEMENTS EN COMPTE-COURANT. — Deux commerçants sont en relations d'affaires ; il y a compte-courant entre eux lorsque les diverses remises (marchandises, effets de commerce, etc.) faites par l'un à l'autre sont, sur les livres, transformées en simples articles de débit et de crédit ; ces divers articles forment un tout indivisible qui donnera lieu à un seul règlement. Celui qui, lors de ce règlement, sera reconnu créancier de l'autre pourra lui réclamer les intérêts de sa créance. En pareil cas, il n'y a pas de difficulté : il est évident que les intérêts du compte-courant constitueront, pour celui qui les aura payés, une charge déductible pour le calcul de son bénéfice imposable.

171. — Mais la question n'est pas toujours aussi simple. Un particulier exploitant seul verse dans sa propre entreprise des sommes en compte-courant ; il crée, à cet effet, une rubrique spéciale dans sa comptabilité et alloue aux sommes ainsi versées un intérêt fixe, qu'il passe par frais généraux. Ces intérêts de compte-courant particulier sont-ils encore déductibles ? Il faut, selon nous, résoudre cette question, dans tous les cas, par la négative. Le paiement des intérêts en question constitue, pour l'entreprise, une charge fictive, qu'il dépend de la seule volonté de l'exploitant d'accroître ou de diminuer dans la proportion qu'il juge convenable. Les versements mêmes en compte-courant supportent, comme le capital initial, tous les aléas de l'entreprise. Enfin, comme l'indique M. Batardon (1), on ne conçoit pas que le commerçant isolé puisse être son propre fournisseur ou son propre client.

172. — Faut-il étendre cette règle aux intérêts des sommes versées en compte-courant par des associés dans l'entreprise sociale (sociétés en nom collectif ou commandites) ? Pour soutenir que les intérêts de l'espèce sont une charge de l'entreprise, on expose qu'alors que l'apport

(1) *L'inventaire et le bilan*, p. 67.

en société n'est pas une dette sociale et que l'associé qui a fait cet apport n'est pas le créancier de la société, les sommes versées en compte-courant par un associé sont, au contraire, des dettes de la société, car l'associé a fait de ce chef un prêt à celle-ci.

Il convient d'écarter résolument une opinion aussi absolue, qui ne tient pas compte de cette distinction de fait fondamentale que la personnalité d'un associé est différente de celle d'un tiers (1). La question comporte, selon nous, des solutions différentes avec les espèces.

173. — Les sommes déposées en compte-courant n'atteignent-elles qu'une faible importance par rapport au capital social, restent-elles à la disposition des associés, leur retrait n'étant subordonné qu'à un simple préavis, les intérêts qui leur sont alloués peuvent être regardés comme une charge de l'exploitation : il en pourrait être ainsi dans le cas de véritable compte-courant réciproque, ce compte-courant comprenant les sommes dues à l'associé par la société ou que l'associé pourrait devoir à celle-ci à titre de fournisseur, client, banquier, etc., (2).

174. — S'agit-il, au contraire, de versements relativement considérables, qui sont indispensables à la marche de l'entreprise et dont le retrait est subordonné à des conditions s'opposant à un remboursement à courte échéance, les intérêts de ces versements doivent être maintenus dans le bénéfice social. L'associé peut, en effet, apporter à la société, sous forme de compte-courant, de véritables fonds de roulement supplémentaires qui viennent, en fait, augmenter le capital initial et *atteignent parfois un chiffre très supérieur à celui-ci*. Pour peu que ces fonds

(1) On s'accorde d'ailleurs à reconnaître, en doctrine, que le compte-courant est plutôt un contrat *sui generis* qu'un contrat de prêt.

(2) La loi du 31 juillet 1920, relative à la contribution sur les bénéfices de guerre, prévoyait expressément, dans son article 6, un cas dans lequel les intérêts des comptes-courants d'associés devraient être déduits du profit social. Cette disposition, dont le texte est reproduit ci-après, pourra servir d'élément d'appréciation en notre matière :

« Seront également déduits, dans la limite du taux des avances de la Banque de France, les intérêts payés aux associés pour les sommes versées par eux en compte-courant lorsque ces sommes restent en dehors de l'apport social, qu'elles peuvent être retirées, moyennant un simple préavis, sans le consentement des autres associés et qu'elles ne sont pas rémunérées par une part supplémentaire dans les bénéfices. »

supplémentaires ne puissent être retirés que sous certaines conditions, sous réserve, par exemple, que leur retrait ne nuise pas à la marche de l'affaire, ils offrent le caractère de capitaux engagés au même titre que l'apport social : provenant d'associés indéfiniment responsables qui, en cas d'insuffisance de l'actif, seraient primés par les tiers créanciers, ils doivent être présumés constituer plutôt des apports supplémentaires que des créances proprement dites.

La situation, au regard de notre impôt cédulaire, des intérêts de compte-courant d'associés ne peut donc pas être déterminée par une règle absolue, automatiquement applicable à tous les cas : elle sera réglée, dans chaque espèce particulière, par l'examen des circonstances de fait et de droit propres à l'affaire (1).

SECTION VI.

DES AMORTISSEMENTS.

175. — Dans la terminologie comptable, l'expression « Amortissement » a deux sens différents :

Tantôt on entend par amortissement la constatation d'une dépréciation : on se trouve alors en présence de l'amortissement proprement dit ;

Tantôt l'amortissement désigne l'opération par laquelle une société rembourse par anticipation son capital-actions ou éteint progressivement un emprunt-obligations (2).

1° Amortissements proprement dits.

176. — Les éléments d'actif qui concourent à la production du bénéfice diminuent, pour la plupart, de valeur sous l'effet du temps et de l'usage ; l'outillage qui a travaillé pendant toute la durée d'un exercice

(1) Voir, dans le même sens, en matière de contribution extraordinaire, les arrêts du Conseil d'État du 5 novembre 1920 (req. n° 65197), du 13 mai 1921 (req. n° 70093) et du 1^{er} juillet 1921 (req. n° 68561).

(2) BATARDON, *op. cit.*, p. 82.

est, à la fin de celui-ci, en moins bon état qu'à son début : il a subi une dépréciation. On conçoit donc aisément qu'il ne puisse y avoir bénéfice net qu'après que le montant de cette dépréciation, dûment chiffré en fin d'exercice, soit venu en déduction des produits de l'exploitation.

En principe, l'exploitant devrait, lors de l'établissement de son inventaire annuel, déterminer la valeur exacte de chacun des éléments actifs sujets à dépérissement et rapprocher cette valeur de l'estimation attribuée aux mêmes éléments dans l'inventaire précédent ; la différence en moins résultant du rapprochement de ces deux chiffres constituerait le quantum de la dépréciation, la perte *réellement et actuellement* subie par l'exploitant.

177. — Pratiquement, un tel rapprochement est impossible ; la perte n'en existant pas moins, les statuts ou l'usage en fixent *forfaitairement* le taux annuel : ce forfait, c'est l'amortissement, constatation théorique, approximative de la dépréciation. Quelle que soit la formule de l'amortissement, qu'il soit fixe ou variable, croissant ou décroissant, quel que soit son mode de comptabilisation, c'est toujours à ce principe qu'il faut revenir.

178. — Puisque l'amortissement est une perte, une charge de l'exploitation, il est naturel qu'il soit distrait du bénéfice imposable : c'est l'équité même. Et il eût été déductible, lors même qu'une disposition législative expresse ne l'eût pas prévu : on ne concevrait pas un bénéfice net d'où ne fût pas exclu l'amortissement.

La loi du 31 juillet 1917 n'en a pas moins, dans son article 4, formellement stipulé que le bénéfice net doit être calculé sous déduction « des amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce ». Quelle est la portée de ce texte ? Est-il possible d'en inférer que dès l'instant où l'amortissement pratiqué est conforme à la règle de l'entreprise, aux prévisions statutaires, aux usages de l'industrie, l'Administration est strictement obligée de l'admettre en déduction, quel que soit son montant ? Une lecture hâtive du texte pourrait conduire à cette conclusion. Telle n'a pas été cependant, selon nous, l'intention du législateur. Nous estimons, en effet, qu'en principe l'amortissement ne doit être admis en déduction que dans la mesure où il correspond au montant, aussi approché que possible, de la dépréciation effectivement subie par l'élément à amortir ; autrement,

on fausserait complètement le calcul de l'impôt. Celui-ci est établi, en effet, sur un bénéfice réel, c'est-à-dire sur l'excédent des produits *réels* de l'exploitation, par rapport aux charges *réelles* ayant grevé celle-ci. Or, à moins de méconnaître ce principe, il n'est évidemment pas possible de ranger parmi les charges réelles de l'exploitation un amortissement qui excède manifestement, notoirement, la dépréciation effectivement éprouvée par l'élément d'actif envisagé.

179. — L'article 3 de la loi du 1^{er} juillet 1916 prévoyait que le produit net passible de la contribution extraordinaire devrait être calculé en établissant le bilan, pour chaque entreprise, « suivant les règles antérieures propres à cette entreprise ». En cette matière, les amortissements à déduire étaient donc, non pas ceux généralement admis d'après les usages de la *nature d'industrie* envisagée, mais ceux calculés conformément à la règle de *l'entreprise elle-même*. A la prendre à la lettre, la formule du texte de 1916 était par suite plus impérative, plus formelle que la prescription de notre article 4. Et cependant, jamais la Commission supérieure ni le Conseil d'État n'ont admis que l'adoption des règles antérieures propres à l'entreprise pût se traduire par la déduction d'un amortissement, statutaire ou non, qui fût supérieur au taux réel de la dépréciation. Notamment par un arrêt du 26 novembre 1920 (req. n° 68199) le Conseil d'État a décidé que c'était dans la limite de ses pouvoirs que la Commission supérieure avait évalué les amortissements de la période d'imposition, non pas au taux prévu par les statuts sociaux (c'est-à-dire conformément à la règle de l'entreprise), mais « d'après la dépréciation effective des immeubles et du matériel de l'entreprise ».

A fortiori ce pouvoir de redressement doit-il être reconnu à l'Administration en notre matière.

180. — La formule de l'article 4 s'explique d'ailleurs fort bien. L'amortissement, nous l'avons vu, est un forfait; à raison de ce caractère, l'Administration, dans sa recherche du bénéfice net effectif, aurait pu être tentée de l'écarter et d'y substituer, d'une manière générale, la somme qui, selon sa propre évaluation, eût correspondu à la dépréciation réelle de l'élément à amortir. Devenue la règle habituelle, une telle substitution, outre les complications et les litiges auxquels elle eût donné lieu, eût eu le gros inconvénient de faire table rase d'un usage

constant du commerce et de l'industrie. C'est cet inconvénient que le législateur a voulu éviter, en prescrivant explicitement que, nonobstant son caractère forfaitaire, l'amortissement conforme aux usages de la nature d'industrie pourrait être admis en déduction ; mais, bien entendu, il n'a pas enlevé à l'Administration le droit de jeter un regard sur la quotité des amortissements pratiqués dans l'entreprise et d'écarter ces amortissements dans le cas où ils seraient manifestement exagérés : d'ailleurs, en pareille hypothèse, les déductions faites par l'exploitant ne seraient plus des amortissements, elles n'auraient de l'amortissement que le nom ; on se trouverait tout à fait en dehors des prévisions de l'article 4 et ce sont, en réalité, des réserves (voir nos 219 et suiv.) que le chef d'entreprise aurait ainsi constituées.

181. — Par la force même des choses, il se produira que des amortissements seront admis par l'Administration, qui s'écarteront assez sensiblement de la quotité réelle de la dépréciation ; cet inconvénient est inévitable : il a pour cause le caractère toujours approximatif de l'amortissement, même le plus sérieusement fixé. Mais il n'est pas sans remède. Un matériel d'une valeur d'achat de 10,000 francs a été amorti de 10 p. 100 pendant chacune des six premières années de son utilisation ; alors qu'il ne figure plus au bilan que pour une valeur de 4,000 francs, il est vendu au prix de 5,000 francs. Il existe donc une exagération d'amortissement de 1,000 francs, mais il n'était évidemment pas possible au contribuable, non plus qu'à l'Administration, de prévoir cette exagération lors de l'établissement des inventaires de chacun des six exercices précédents. Il ne faut pas, cependant, que de cette erreur de prévision, erreur inévitable, résulte une perte sèche pour le Trésor. L'excès d'amortissement (1,000 francs) sera donc rapporté aux profits de l'exercice au cours duquel le matériel a été réalisé. C'est une conséquence du principe de la solidarité des exercices que nous avons essayé de préciser plus haut (voir ci-dessus, n° 97).

182. — Il serait d'ailleurs excessif de déduire de ce principe la conséquence qu'on peut, sans inconvénients appréciables, au point de vue fiscal, se désintéresser complètement en cours d'exploitation de la fixation des amortissements : à quoi bon, pourrait-on dire, discuter chaque année de cette fixation, puisque, un jour ou l'autre, lors de la réalisation de l'élément à amortir, il sera toujours possible d'imposer le contri-

buable sur la différence (1) entre la valeur de réalisation de cet élément et le prix, plus ou moins atténué, pour lequel il aura figuré au dernier inventaire?

Cet argument pourrait, dans une certaine mesure, venir à l'appui de la thèse de ceux qui soutiennent qu'en définitive le bénéfice imposable peut être obtenu par simple différence entre le montant des ventes d'une part et celui des achats et dépenses de l'autre. Dans cette opinion, la question de l'évaluation des stocks, celle de la fixation des amortissements ne se posent pas *en cours d'exploitation*: il arrivera toujours un moment, dit-on, où, le stock ayant été réalisé, l'élément à amortir ayant été vendu, cette valeur de réalisation ou ce prix de vente auront nécessairement leur répercussion sur le bénéfice de l'entreprise. Pourquoi dès lors ne pas attendre ce moment pour régler définitivement, et en une fois, le montant du bénéfice réalisé ou de la perte subie de ce chef?

183. — Cette opinion doit être écartée; le bénéfice servant de base à l'impôt doit, en effet, dans toute la mesure possible, être calculé annuellement compte tenu de tous les produits effectifs et de toutes les charges réelles de l'exercice: or toute évaluation arbitraire attribuée aux stocks ou à l'amortissement en fin d'exercice a pour effet direct de modifier non moins arbitrairement les résultats de cet exercice. L'évaluation du stock, comme la fixation de l'amortissement, ne doivent donc pas être faites au hasard; il importe, au contraire, qu'elles serrent les réalités d'aussi près que possible (2).

184. — Pour nous résumer, il ne suffit pas, pour qu'un amortissement soit déductible, qu'il ait été inscrit dans la comptabilité ou qu'il soit conforme à la règle statutaire; pratiquement on trouve sous le nom d'amortissements des prélèvements qui ne correspondent à aucune dépréciation: sous le mot, il faut voir la chose. L'amortissement n'est tel que lorsque, réparant une perte certaine et actuelle, il reconstitue un capital entamé. Si le prélèvement opéré n'a pour but que de faire face à une perte éventuelle, il vient augmenter le capital, il constitue une

(1) Différence qui sera d'autant plus grande que les amortissements pratiqués auront été plus importants.

(2) Voir ci-dessus, n° 119.

réserve: ce n'est plus une charge de l'entreprise, c'est un emploi du bénéfice. On peut donc poser les deux règles suivantes:

1° A défaut d'une perte effective et actuelle, l'amortissement est injustifié: il est à rejeter;

2° Au cas de perte effective et actuelle, l'amortissement n'est à déduire, en principe, que dans la mesure où il répare ladite perte; le montant de l'amortissement est donc uniquement fonction de la quotité de la perte. S'il est fixé suivant une autre formule, au prorata des bénéfices annuels par exemple, il n'est déductible qu'à concurrence du montant de la dépréciation réelle de l'élément à amortir (1).

185. — Il peut arriver, d'ailleurs, que des amortissements même non conformes aux usages antérieurs de l'entreprise, même non expressément prévus par les statuts, soient à déduire du bénéfice imposable: des événements inattendus, des circonstances extraordinaires peuvent venir accélérer le dépérissement des éléments à amortir et justifier, par voie de conséquence, la déduction d'amortissements exceptionnels. Un exemple de ceux-ci est fourni par les amortissements extraordinaires dont la déduction était autorisée, en matière de contribution sur les bénéfices de guerre, par l'article 3 de la loi du 1^{er} juillet 1916. De même que les amortissements normaux, les amortissements exceptionnels ne peuvent, au reste, venir en déduction du bénéfice que dans la proportion où ils correspondent à une perte effective.

186. — L'amortissement est applicable non seulement aux éléments corporels — constructions, outillage, mobilier, etc., (2) — faisant partie de l'actif de l'entreprise, mais encore à ceux des éléments incorporels dont la valeur est sujette à dépréciation; il en est ainsi notamment du fonds de commerce, des brevets et modèles, des frais de premier établissement et des créances de l'entreprise.

(1) Dans ce sens: Instruction du 30 mars 1918, n° 16; Décision de la Commission supérieure du 25 octobre 1918 (*Rec. off.*, n° 353).

(2) D'une manière générale, les terrains — qui ne subissent avec le temps aucune dépréciation — ne donneront pas lieu à amortissement. Toutefois, des circonstances exceptionnelles pourront, dans certains cas, motiver la déduction d'un amortissement.

187. — Le fonds de commerce (clientèle, achalandage, enseigne, etc.), inscrit à l'actif pour son *prix d'acquisition*, ne motivera que très exceptionnellement la déduction d'un amortissement. Le seul indice duquel on puisse nettement conclure à la dépréciation de cet élément d'actif est la diminution constante, régulière du bénéfice de l'entreprise; une baisse passagère du profit n'est, par contre, qu'un incident dans la vie de l'affaire, on n'en peut tirer aucune conséquence. En cas de diminution *continue* du rendement du fonds, un amortissement sera dès lors légitimement déduit; la quotité de cet amortissement variera évidemment suivant les circonstances spéciales à chaque affaire.

Si le fonds, au lieu d'avoir été acheté, a été créé par l'exploitant, il n'y a lieu, en aucun cas, à amortissement: on ne saurait réduire une valeur d'actif qu'on est en droit de considérer, jusqu'à nouvel ordre, comme purement fictive.

188. — Existe-t-il des cas où, en dehors de toute diminution du bénéfice de l'entreprise, la déduction d'un amortissement puisse, au point de vue fiscal, être admise? Ces cas seront très rares. On peut concevoir, toutefois, qu'un particulier ayant par exemple fait apport de son fonds de commerce à une société, la valeur de ce fonds ait été estimée à un prix exagéré. En pareille hypothèse, la société pourrait, semble-t-il, être autorisée à pratiquer l'amortissement nécessaire pour ramener à sa juste valeur l'estimation du fonds.

Quoi qu'il en soit, les amortissements de fonds de commerce ne doivent être admis qu'après très sérieux examen de la situation de l'entreprise et sur la justification précise de la dépréciation invoquée. Ultérieurement, la connaissance du prix de réalisation du fonds permettra d'ailleurs à l'Administration de récupérer les sommes qui, sous forme d'amortissements abusifs, auront été soustraites à l'impôt. En cette matière particulièrement délicate, ce n'est même qu'à ce seul moment qu'il sera possible de contrôler sérieusement le bien-fondé des amortissements pratiqués par le chef d'entreprise, sur la valeur de son fonds, en cours d'exploitation.

189. — Le brevet d'invention n'a, d'autre part, qu'une durée d'exploitation limitée. Il constitue un élément d'actif dont la valeur est représentée soit par les sommes déboursées par l'inventeur dans la recherche et la mise au point de son invention, soit par le prix d'acquisition payé

par le cessionnaire du brevet. De toute façon, cette valeur diminue d'année en année pour devenir égale à zéro lorsque le brevet tombe dans le domaine public. Le taux d'amortissement sera calculé, en pareil cas, en ayant égard à la durée d'exploitation du brevet et de manière que la valeur de celui-ci soit totalement amortie le jour où l'invention pourra être exploitée par tous.

190. — De même la valeur des modèles d'industrie diminue plus ou moins rapidement pour devenir à peu près nulle lorsque l'objet ou le dessin reproduits ont perdu tout caractère de nouveauté; un amortissement est encore admissible dans ce cas.

De même encore les frais de premier établissement d'une entreprise, les frais de constitution d'une société représentent pour l'exploitant des dépenses réelles qu'il peut paraître sage de ne pas imputer intégralement sur les résultats du premier exercice d'exploitation; rien ne s'oppose, dès lors, à ce que les frais dont il s'agit soient amortis sur un nombre d'années déterminé. A moins de circonstances exceptionnelles, la règle de l'entreprise ou la stipulation du pacte social devront être suivies sur ce point.

191. — En principe, le temps n'est pas, pour les créances, une cause de dépréciation. Mais il peut arriver que l'exploitant ait traité avec des personnes insolvables ou que ses clients refusent de lui payer ce qu'ils doivent. Les créances ainsi devenues irrecevables ne sauraient subsister à l'actif de l'entreprise et l'exploitant peut légitimement les en faire disparaître par voie d'amortissement. Cet amortissement ne portera, bien entendu, que sur la valeur des créances devenues indiscutablement irrecevables; le montant de ces créances viendra directement en déduction des bénéfices de l'exercice au cours duquel l'irrecevabilité aura été constatée. Il est à peine besoin de souligner que les amortissements de l'espèce devront retenir spécialement l'attention du vérificateur et que tout amortissement qui ne sera pas justifié par une perte *certaine* devra être rigoureusement écarté. (1)

192. — Enfin, pour que la réduction d'un amortissement puisse être envisagée, il faut que l'élément amorti fasse partie de l'actif de l'entre-

(1) En ce qui touche les créances litigieuses, voir ci-après n° 226.

prise elle-même. Un chef d'entreprise qui prend en location des bâtiments et un matériel d'exploitation fera figurer dans ses frais généraux le loyer de l'établissement; il ne sera pas fondé, par contre, à prévoir un amortissement pour les éléments dont il s'agit. Les frais de réparation et d'entretien de ceux-ci, s'ils incombent au locataire, seront d'ailleurs valablement compris par celui-ci dans les charges de l'entreprise, et ils devront être déduits pour le calcul de l'impôt.

De même, on n'admettra pas la déduction de l'amortissement pratiqué par une société sur la valeur de l'établissement qu'elle exploite, s'il est démontré que cet établissement est resté la propriété personnelle d'un ou de plusieurs membres de la société.

2° *Amortissements d'actions. — Primes d'émission.*

193. — Une société est en situation prospère; elle possède des réserves importantes. Elle opère, à un moment donné, sur ces réserves, le prélèvement nécessaire pour verser à chacun de ses membres une somme égale au montant nominal de son apport: cette opération est improprement dénommée amortissement d'actions. En réalité, le chiffre du capital social n'a pas varié: la règle de la fixité du capital s'oppose d'ailleurs à ce qu'il soit entamé; mais la société, soit pour inspirer confiance, soit tout simplement pour se libérer du paiement du coupon d'intérêt, a utilisé ses réserves, c'est-à-dire ses bénéfices antérieurs non répartis, à faire un remboursement anticipé de ses actions. Ce remboursement, qu'il s'applique à la totalité ou seulement à une partie du montant de l'apport, ne constitue évidemment pas une charge de l'entreprise: à la différence de l'amortissement proprement dit, il ne correspond à aucune dépréciation. Dès lors, de deux choses l'une: ou bien la somme nécessaire à l'amortissement est prélevée sur les réserves (ayant ou non cette destination spéciale) et alors elle n'affecte en rien le bénéfice de l'exercice envisagé; ou bien elle est prélevée sur le profit même de l'exercice et, en pareil cas, elle ne constitue qu'un emploi, qu'un mode de distribution de ce profit. En aucun cas, l'amortissement d'actions ne peut donc se traduire par une diminution du bénéfice imposable (1).

(1) Voir sur ce point BATARDON, *op. cit.*, p. 294-295; Henry LECOUTURIER, *Le bénéfice net* (3^e vol., 1919), p. 66 et suiv.; Instruction du 30 mars 1918, n° 18.

194. — PRIMES D'ÉMISSION D' ACTIONS. — Soit encore une société en état de prospérité; en sus de son capital initial, elle possède des réserves soit apparentes, soit occultes. Si cette société veut augmenter son capital, il est certain que pour ne pas désavantager les anciens actionnaires — qui ont constitué lesdites réserves — par rapport aux nouveaux souscripteurs, elle devra demander à ceux-ci, en sus du montant nominal de l'action, une certaine somme qui, en principe (1), sera égale au montant des réserves existant à la date de l'augmentation du capital: c'est à cette seule condition que les nouveaux souscripteurs pourront venir au partage des bénéfices et, éventuellement, du fonds social, avec les mêmes droits que les actionnaires primitifs.

Cette somme, exigée des nouveaux associés en sus du pair, constitue la prime d'émission: à moins de léser des droits acquis, la société est dans l'obligation de la prévoir et de la réclamer.

195. — Quelle est la nature juridique de la prime d'émission? En matière civile ou commerciale, la presque généralité, pour ne pas dire l'unanimité des auteurs, décident que la prime d'émission constitue soit un accroissement du capital social, soit un apport supplémentaire (2).

En faveur de la thèse du bénéfice, on invoque au contraire la jurisprudence de la Cour de cassation (3) qui décide que les primes d'émission, ne participant pas à l'indisponibilité du capital social, peuvent notamment être affectées au paiement du prix de rachat des parts de fondateurs.

196. — Disons immédiatement qu'on ne peut tirer de cette jurisprudence la conséquence que la prime d'émission est un véritable bénéfice. Ce que la loi interdit, en effet, c'est que les sommes affectées au rachat des parts de fondateurs soient prélevées sur le capital social, capital fixe et indisponible: tout ce qui n'est pas le capital social — c'est-à-dire aussi bien les primes d'émission que les bénéfices — peut

(1) En fait, cette somme sera, le plus souvent, inférieure à la différence entre la valeur actuelle et le nominal des actions.

(2) Voir, à ce sujet, AMIAUD, *Traité des comptes de réserves dans les sociétés par actions* (1920), n° 83; HOUPIIN, *Du caractère des primes d'émission*, *Journal des sociétés* (1915), p. 145.

(3) Cass. Civ., 20 juin 1917, S. 1917.1.33; Cass., 20 janvier 1920 (Établissements Leroy).

servir au rachat desdites parts. Il n'est pas étonnant, dès lors, que la Cour de cassation ait admis que ce rachat pouvait être effectué à l'aide des primes d'émission.

Point n'était besoin, pour arriver à cette solution, de décider que les primes d'émission ont tous les caractères du bénéfice: il suffisait de constater que, par sa nature, la prime d'émission est, comme le bénéfice, libre et disponible. Et cela est si vrai que tous les auteurs qui déniaient à la prime d'émission le caractère de bénéfice n'en admettent pas moins que cette prime peut être employée au rachat des parts bénéficiaires, alimenter des réserves, etc.

197. — On peut ajouter que la prime étant, à l'inverse du capital, libre et disponible, est, en général, portée aux réserves de la société. Mais de ce que ces réserves sont constituées par des bénéfices antérieurement accumulés, il ne résulte pas que, comme certains le soutiennent, la prime soit elle-même un bénéfice: tout ce qu'on peut dire c'est que, *concurrentement avec les bénéfices*, elle vient, à un moment donné, alimenter les réserves.

198. — Au surplus, un bénéfice c'est, par définition, un gain, un avantage: or la prime n'est manifestement pas un gain pour les nouveaux souscripteurs qui en ont versé le montant dans la caisse sociale, ni pour les anciens actionnaires qui, s'ils voient le fonds social s'augmenter du montant des primes, perdent en compensation une partie de leurs droits aux réserves. Et, malgré tout le respect qu'on peut nourrir pour la fiction de la personnalité des sociétés, il semble difficile d'admettre que la société ait elle-même réalisé un bénéfice dès lors qu'aucun de ses éléments constitutifs (anciens et nouveaux actionnaires) n'en a réalisé (1) !

(1) L'Administration de l'Enregistrement considère si peu la prime comme un bénéfice mis en réserve que si, ultérieurement, elle est restituée aux associés qui l'ont versée, elle s'abstient de percevoir à l'occasion de cette distribution la taxe sur le revenu des valeurs mobilières établie par la loi du 29 juin 1872. L'Enregistrement ne réclame cette taxe que dans le cas où la prime est distribuée, directement ou par voie indirecte (par exemple libération d'actions) à des actionnaires qui n'ont pas contribué à son versement; mais l'imposition est justifiée en pareil cas, non par le caractère de bénéfice social de la prime, mais par le seul fait que la taxe édictée par la loi de 1872 *frappe les produits de toute nature des actions et des obligations*.

199. — Il ne paraît pas possible d'admettre davantage les opinions d'auteurs qui voient dans la prime soit une augmentation du capital, soit un apport supplémentaire.

Pour le nouveau souscripteur, la prime est évidemment un supplément d'apport, attendu qu'en fait il en acquitte le montant comme il acquitte le montant nominal de l'action elle-même.

Mais, pour la société, la prime ne se confond pas avec le capital, ni ne constitue un apport supplémentaire; elle ne se confond pas avec le capital, car le capital social ne se trouve augmenté que du montant nominal des nouvelles actions émises; elle ne constitue pas un apport supplémentaire, car il n'existe pas d'apports supplémentaires, distincts, par leur nature, du capital social lui-même.

200. — En réalité la prime d'émission revêt le caractère d'un élément *sui generis* que la pratique financière des sociétés a été dans l'obligation d'imaginer à l'occasion des augmentations de capital des entreprises prospères; il n'y a pas plus de raison de la considérer comme un apport que comme un bénéfice; elle n'entre pas dans le cadre de ces conceptions juridiques. La controverse pourra durer indéfiniment: réduite à ce dilemme, elle ne tranchera jamais la question (1).

201. — Des nécessités d'un autre ordre ont amené certaines sociétés, au moment même de leur fondation, à réclamer à *tous* leurs actionnaires le paiement de primes de l'espèce: il est bon de pouvoir présenter un bilan farci de réserves imposantes! Or, en pareille hypothèse, on ne peut, de toute évidence, considérer ces primes comme des bénéfices sociaux: au moment où elles sont versées la société n'a pas encore fonctionné, l'exploitation n'est pas encore en marche.

(1) Est-il besoin d'ajouter qu'une société prospère voulant augmenter son capital sans désavantager les anciens actionnaires peut très bien parvenir à ce résultat sans recourir à la prime d'émission. Soit une société dont les actions, émises à 100 francs, valent 1,000 francs au moment de l'augmentation de capital: cette société pourra décider, en principe, que chaque action ancienne sera divisée en dix actions de 100 francs, et émettre ses nouvelles actions au cours initial de 100 francs. Le bénéfice n'apparaîtra évidemment pas dans une telle opération; il n'apparaît pas davantage dans le procédé qui consiste, pour arriver au même but, à émettre les actions nouvelles avec primes.

Ce fait met en pleine lumière le caractère particulier de la prime d'émission : pour l'associé primitif comme pour le nouvel actionnaire, elle est toujours un complément d'apport. Pour la société, elle correspond à un élément d'une nature spéciale, *qui sera ultérieurement générateur de bénéfices*, comme le capital social lui-même, mais qui n'a nullement le caractère d'un bénéfice, d'un produit social.

202. — En droit fiscal, la solution de la question ne saurait, dès lors, présenter de difficulté. Il faut résolument se prononcer pour la non-imposition des primes d'émission à notre impôt cédulaire : ces primes ne sont, en aucune façon, des bénéfices au sens de la loi du 31 juillet 1917.

C'est d'ailleurs dans ce sens que la question a été résolue en matière de contribution sur les bénéfices de guerre. Les auteurs qui ont écrit sur la matière se sont formellement prononcés en faveur de la non-imposition (1) : pour eux la prime est un supplément d'apport, d'ailleurs soumis au droit d'enregistrement auquel sont assujettis les actes de formation de sociétés et les augmentations de capital. La jurisprudence de la Commission supérieure (décision du 31 janvier 1919, Rec. of. n° 343) est fixée dans le même sens.

La règle ainsi consacrée pour l'assiette de la contribution extraordinaire est directement applicable à notre matière : en droit, en équité, en bonne logique, la prime d'émission doit échapper à notre impôt cédulaire (2).

(1) HOUPIŒ et MAGUÉRO, *op. cit.*, n° 57; BESSON, *Traité de la contribution sur les bénéfices de guerre*, n° 151.

(2) En Italie, la prime d'émission est soumise à l'impôt sur la richesse mobilière (arrêt de la Cour de cassation romaine du 7 janvier 1909). De même, en Belgique, la prime d'émission est considérée par la Cour de cassation (arrêt du 30 juin 1913, *Rev. prat. des sociétés*, 1913, p. 188) comme un bénéfice passible du droit de patente établi sur les bénéfices des sociétés anonymes. La solution contraire a été admise en Allemagne par deux arrêts des 20 mars 1897 et 5 mai 1900 (*Rev. prat. des sociétés*, Belg. 1913, p. 197) ; la Cour d'Empire de Leipzig a décidé, en effet, que le montant de la prime ne peut être considéré comme passible de l'impôt sur le revenu.

L'Administration française des finances admet, de son côté, la non-imposition des primes d'émission (réponse écrite à M. Tranchand, député, *J. O.* du 7 février 1922, p. 282).

3° Amortissements d'obligations.

203. — Un commerçant emprunte une somme de N francs pour les besoins de son entreprise ; il est évident que cette somme ne vient pas augmenter son bénéfice de fin d'année. Par voie de conséquence, le profit de l'exercice au cours duquel ladite somme est remboursée par l'exploitant ne se trouve pas diminué du montant de ce remboursement.

204. — La solution n'est pas différente dans le cas où, au lieu de rembourser en une seule fois la somme empruntée, le commerçant la rembourse par fractions, par annuités pour employer le langage comptable. De quelque façon que l'écriture soit passée, le bénéfice de l'exercice ne doit pas se trouver affecté par ce remboursement, qui constitue exclusivement une charge du capital et ne saurait par conséquent influer sur les résultats de l'exploitation (1).

205. — Ces principes sont applicables au remboursement fractionnaire d'emprunts contractés par les sociétés par voie d'émission d'obligations : ce remboursement prend ici le nom d'amortissement. Pas plus que l'amortissement d'actions, l'amortissement d'obligations ne correspond à une dépréciation d'actif : c'est un remboursement de passif, le paiement fractionné d'une dette sociale envers les tiers.

Les obligations peuvent être émises :

1° Au pair ; elles sont alors remboursées pour leur valeur nominale ;

2° Au-dessus de leur valeur nominale ; la prime d'émission, généralement mise en réserve, constitue un bénéfice pour la société, bénéfice à comprendre dans les profits de l'exercice d'émission ;

3° Au-dessous de leur valeur nominale ; une société émet des obligations de 500 francs (valeur nominale) au taux de 485 francs ; elle perçoit 485 francs et s'engage à en rembourser 500 : la différence constitue la prime de remboursement.

(1) Voir, dans ce sens, en matière de contribution extraordinaire, trois décisions de la Commission supérieure des 12 mai 1917 (*Rec. off.*, n° 87), 22 février 1918 (n° 274) et 13 décembre 1918 (n° 360).

Enfin, certains établissements (le Crédit Foncier de France notamment) émettent des obligations à lots : certains titres, désignés par voie de tirage au sort, sont amortis au taux de 100,000 francs par exemple ; la différence entre le prix de remboursement et la valeur nominale de l'obligation constitue le lot.

206. — Ceci posé, le remboursement de l'emprunt est opéré par annuités constantes : la société établit un plan d'amortissement de sa dette, conformément aux stipulations de la convention intervenue entre elle et les souscripteurs. Elle affecte chaque année à cet amortissement une somme égale et le montant de l'annuité en question est calculé de manière à faire face au remboursement total, à la fin de la période d'amortissement :

- a. Du capital versé ;
- b. Des intérêts des obligations ;
- c. Des primes de remboursement et des lots, s'il y a lieu.

Mais il est évident que l'annuité, en elle-même, ne constitue pas une charge du bénéfice de l'entreprise : elle n'est que l'élément d'un *procédé de calcul* dont l'unique but est de répartir également, sur tous les exercices considérés, les charges (en capital et en intérêts) de l'emprunt émis. Au début de la période d'amortissement, cette annuité correspond davantage à un paiement d'intérêts qu'à un remboursement de capital, mais, au fur et à mesure qu'en fait le nombre des obligations amorties augmente, la charge annuelle de l'intérêt diminue et la restitution de capital entre pour une part plus importante dans l'annuité.

207. — Se trouvant en présence d'une société qui se livre à un amortissement d'obligations, l'agent fiscal doit donc faire abstraction de l'annuité de remboursement, annuité qui n'est jamais, en tant que telle, à déduire du bénéfice.

Il doit uniquement retrancher de ce bénéfice :

1° Les intérêts servis au cours de l'exercice aux obligations non encore amorties, intérêts qui sont, comme tous intérêts de capitaux empruntés, une charge de l'entreprise, imputable aux frais généraux ;

2° Les primes de remboursement des obligations amorties au cours de l'exercice, primes qui constituent une perte sèche pour la société et qui correspondent d'ailleurs à un supplément d'intérêts payé aux sous-

cripteurs. Mais *quid* du lot? Celui-ci est pour l'obligataire qui en bénéficie un capital mobilier: c'est ce qu'a jugé le Conseil d'État par un arrêt du 28 janvier 1921 (req. n° 70554), qui a soustrait les lots de l'esspece à l'impôt général sur le revenu. Mais, *au regard de la société*, la situation est tout autre: pour l'établissement émetteur, le lot représente l'économie d'intérêts réalisée, non pas sur telle ou telle obligation déterminée, mais sur l'ensemble des titres de l'emprunt. Pour cet établissement, le lot n'est donc pas autre chose qu'un agrégat d'intérêts: intérêts, primes de remboursement et lots sont, pour lui, des charges de même nature. Comme l'intérêt, comme la prime de remboursement, le lot est donc imputable aux frais généraux de l'entreprise et il doit venir en déduction du bénéfice imposable.

208. — Par contre, de quelque façon que l'opération soit comptabilisée, la somme correspondant au remboursement du capital même de l'obligation ne saurait être déduite. Pratiquement, l'opération se présentera sous l'une des deux formes suivantes (1):

a. Le montant de l'annuité est prélevé sur le fonds de roulement (actif) et le poste obligations, inscrit au passif, est corrélativement diminué du montant des obligations amorties. Cette écriture n'exerce aucune influence sur la fixation du bénéfice de l'exercice: celui-ci ne doit être ni augmenté, ni diminué du montant de l'annuité. Comme l'indique M. Henry Lecouturier (2) « ce sont les comptes de capital et non pas les comptes d'exploitation qui sont influencés par cette opération qui, par conséquent, ne joue pas, en principe, sur le bénéfice net ».

b. Ou bien la société, après avoir remboursé, toujours à l'aide de son fonds de roulement (3), les obligations amorties, prélève immédiatement sur ses bénéfices de l'année une somme égale au montant de ces obligations et inscrit au passif de son bilan une réserve équivalente: en telle sorte que la réserve-obligations se trouve chaque année augmentée de ce que perd le capital-obligations. En pareille hypothèse, la société se livre, en réalité, à deux opérations: la première — celle relatée au para-

(1) On se place ici dans l'hypothèse où l'annuité ne fait face qu'au seul remboursement du capital (valeur nominale).

(2) *Op. cit.*, p. 69.

(3) BATARDON, *op. cit.*, p. 320 et 321.

graphe *a*, ci-dessus — est une écriture de capital sans répercussion sur la détermination du bénéfice; la seconde — constitution d'une réserve égale à l'annuité remboursée — constitue, au contraire, un emploi du bénéfice de l'exercice: la somme, prélevée sur ce bénéfice, qui va ainsi alimenter la réserve-obligations est à réintégrer au profit imposable (1).

209. — CAS PARTICULIER DES SOCIÉTÉS CONCESSIONNAIRES. — A l'expiration de l'entreprise, un exploitant ordinaire, particulier ou société, retrouve sous forme d'actif réalisable tout ou partie des capitaux engagés dans l'affaire: c'est la raison, nécessaire et suffisante, qui nous a permis d'écarter la déduction de tous amortissements d'actions, d'emprunts ordinaires ou d'emprunts obligataires.

Mais il en va tout autrement en cas de concession: à l'expiration de celle-ci, les immobilisations acquises, les installations édifiées à l'aide des sommes apportées par l'exploitant ou empruntées par lui, restent généralement la propriété de l'autorité concédante (État, département, commune), laquelle en prend possession *sans indemnité*. Il faut donc que, pendant la durée de la concession, la société prélève sur le montant des redevances qu'elle perçoit les sommes nécessaires pour que, au moment où l'autorité concédante se substituera à elle, les obligataires aient été remboursés du montant de leur créance et les actionnaires soient rentrés en possession de leur apport.

Les redevances que la société concessionnaire touche, en cours d'exploitation, de ses usagers ne constituent donc pas un bénéfice à l'état pur; ces redevances, après déduction de tous les frais d'exploitation qui grèvent une entreprise ordinaire, doivent permettre à la société:

1° De reconstituer, avant la fin de la concession, le capital emprunté (capital-obligations) et de payer les intérêts de ce capital;

2° De reconstituer, dans le même délai, son propre capital (capital-actions);

3° De tirer, enfin, un profit de l'exploitation (2).

(1) En ce sens, Henry LECOUTURIER, *op. cit.*, p. 70; HOUPIŒ et MAGUÉRO, *op. cit.*, n° 53; BATARDON, *op. cit.*, p. 133 et suiv.; Instruction du 30 mars 1918, n° 17.

(2) Envisageons le cas simple d'une société titulaire d'un contrat de concession de N années; cette société a un capital-actions de 200,000 francs et un capital-obligations de 100,000 francs. A l'expiration de la concession, le

210. — On conçoit dès lors aisément que le bénéfice annuel d'une société concessionnaire ne soit pas obtenu par simple différence entre, d'une part, le montant des redevances perçues au cours de l'exercice, de l'autre, les frais d'exploitation; il faut en outre déduire, à titre de charges de l'entreprise, les annuités nécessaires à l'amortissement tant du capital-obligations que du capital-actions (1).

La somme qu'il conviendra de déduire pour l'amortissement annuel des obligations sera celle fixée par le plan d'amortissement dressé au début de la concession: pour une compagnie de tramways ou de chemins de fer, le tableau d'amortissement doit d'ailleurs être approuvé par décision du Ministre des Travaux publics.

En ce qui touche l'amortissement des actions, l'annuité à retrancher sera calculée en tenant compte de la durée de la concession.

211. — Ces principes ne sont applicables, toutefois, que dans la mesure où les sommes apportées par les actionnaires ou prêtées par les obligataires ont été affectées en totalité à des dépenses qui ne seront pas remboursées à la société à l'expiration de la concession. Si, par contre, une partie de ces sommes avait été employée à l'achat d'immeubles ou d'objets mobiliers dont la société restera propriétaire à l'expiration de la concession (pour une compagnie de chemin de fer, par exemple, le matériel roulant, le mobilier des gares, les approvisionnements, etc.), il conviendrait de considérer comme un bénéfice de l'exercice final la valeur de ces immeubles ou objets mobiliers, valeur dont le montant aurait été abusivement amorti en cours de concession.

montant net total des redevances (tous frais d'exploitation déduits) est de 700,000 francs. Le bénéfice total de la société, pour la durée de la concession, ne sera évidemment pas de 700,000 francs; il sera de 400,000 francs $[700,000 - (200,000 + 100,000)]$, car ne possédant plus, par hypothèse, aucun actif à la fin de la concession, la société est tenue, avant répartition des bénéfices, de restituer à ses prêteurs et à ses propres membres le montant de leurs obligations et de leurs apports. Cette restitution ne constitue donc pas un emploi du bénéfice, mais une charge obligatoire de l'entreprise.

(1) Voir, dans ce sens, en matière de contribution sur les bénéfices de guerre, une décision de la Commission supérieure du 7 septembre 1917 (*Rec. off.*, n° 213).

SECTION VII.

RÉPARTITION DU BÉNÉFICE NET.

212. — Nous venons de dégager le bénéfice net de l'entreprise, mais nous ne sommes pas encore parvenus à la notion du bénéfice imposable. Comment distinguer celui-ci de celui-là ?

Le bénéfice net, c'est le chiffre qui exprime le rendement — débarrassé de toutes charges — de l'entreprise considérée en elle-même.

Le bénéfice imposable, c'est la part de ce bénéfice net qui revient à l'exploitant ou dont celui-ci a, tout au moins, l'entière disposition. En effet, le bénéfice net, tel qu'il ressort du bilan, ne revient pas nécessairement au chef d'entreprise pour sa totalité ; en vertu des usages de l'entreprise, de conventions particulières entre patron et employés, de dispositions statutaires, le bénéfice net peut échapper en partie à l'exploitant : il ne saurait donc être question d'imposer celui-ci pour des bénéfices qui ne lui reviennent pas.

Nous sommes ainsi amenés à étudier la question des participations, tantièmes et réserves.

1° *Participations et tantièmes.*

213. — Il est de plus en plus fréquent, à l'époque actuelle, que l'employé reçoive pour prix de son travail, en sus d'une allocation fixe, un tantième des bénéfices nets de l'entreprise : il se produit même que la rémunération de l'employé ne contient aucun élément fixe et qu'elle consiste uniquement dans un tantième. Ce tantième, qu'il existe seul ou qu'il soit combiné avec un traitement fixe, a le caractère d'un salaire. La doctrine et la jurisprudence sont d'accord pour reconnaître que le commis intéressé n'est pas un associé (1) ; le lien qui le rattache à son patron est un contrat de louage de services et non pas un contrat de société : celui-ci implique nécessairement l'existence d'un apport fait par chacun des contractants et la participation aux pertes comme aux béné-

(1) Voir *Répertoire* FUZIER-HERMAN, Sociétés, n°s 122 et suiv.

fices. Or on ne trouve rien de pareil dans la convention qui lie l'employé intéressé au chef d'entreprise.

Il s'ensuit que, en toute hypothèse, la participation allouée à un commis intéressé, soit à l'exclusion de tout élément fixe, soit en sus d'un appointement fixe, doit être considérée comme un salaire ou comme un supplément de salaire et, par voie de conséquence, être déduite des bénéfices imposables au nom de l'exploitant; les participations de l'espèce constituent essentiellement une charge de l'entreprise, et il en est ainsi quel que soit leur importance: l'élévation du pourcentage n'a pas pour effet de modifier le caractère de salaire, donc de charge, de la participation.

Pour l'établissement de notre impôt cédulaire, il faut dès lors faire totalement table rase de la jurisprudence suivie, en matière de participations d'employés, par la Commission supérieure chargée de juger les litiges auxquels a donné lieu l'assiette de la contribution sur les bénéfices de guerre. On ne saurait trop insister sur ce point: les participations d'employés ne sont, en aucun cas, à réintégrer dans le profit commercial ou industriel de l'exploitant; elles ne peuvent qu'être assujetties, au nom de l'employé, à l'impôt sur les traitements et salaires (1).

214. — Ce principe comporte toutefois une réserve: il ne suffit pas que le chef d'entreprise dénomme son employé un « commis intéressé » pour que la participation de celui-ci soit déductible. L'Administration fiscale est en droit de rechercher, soit au vu de l'acte intervenu entre employeur et employé, soit au vu des circonstances de fait, si elle se trouve réellement en présence d'un louage de services. Il est possible qu'en réalité les parties aient voulu faire un véritable contrat de société (2).

En matière civile, un large pouvoir d'appréciation est laissé sur ce point aux tribunaux. Certes, le fait que le commis intéressé est en droit de prendre communication des livres comptables de son patron ne suffit

(1) Voir, dans ce sens, une réponse écrite du Ministre des Finances à M. Rognon, député (*J. O.* du 27 mai 1921, Chambre des Députés, Débats, p. 2433). Il convient, bien entendu, d'adopter la même solution à l'égard des participations qui consistent en un tantième, non du bénéfice net, mais du chiffre d'affaires.

(2) HOUPIIN et BOSVIEUX, *Traité général des sociétés*, n° 30.

pas, à lui seul, à démontrer l'existence d'une société de fait; comment l'employé pourrait-il, à défaut de cette communication, vérifier sérieusement si son tantième a été exactement calculé?

Par contre, on peut admettre avec MM. Houpin et Bosvieux et la jurisprudence des tribunaux civils qu'il y a société si, indépendamment de son travail, le commis intéressé fournit un apport en numéraire soumis aux aléas de l'affaire, jouit d'un certain droit de contrôle sur la gestion de l'entreprise et ne peut être révoqué *ad nutum* comme un simple employé (1).

Le même pouvoir d'appréciation doit être reconnu, en notre matière, à l'Administration, sous le contrôle souverain du Conseil d'État.

215. — De même, dans une société en nom collectif ou en commandite (simple ou par actions), les participations attribuées à toutes personnes autres que celles qui ont la qualité d'associés doivent être laissées en dehors du bénéfice commercial de la société (2).

216. — Il en va tout différemment des tantièmes de bénéfices que peut s'allouer un exploitant en rémunération du travail qu'il fournit à l'entreprise. Ces tantièmes suivent le sort des appointements fixes, qui, on l'a vu (3), constituent un élément essentiel du profit imposable de l'exploitant, que celui-ci exerce seul ou en société. On réintègrera donc aux bénéfices de l'entreprise, pour le calcul de l'impôt, les pourcentages qui pourraient être alloués aux membres d'une société en nom collectif (Cons. d'Ét. 18 février 1921, req. n° 67459), au gérant-associé d'une commandite simple (Cons. d'Ét. 15 juillet 1921, req. n° 67668) ou d'une commandite par actions (Cons. d'Ét. 26 novembre 1920, req. n° 68199) [4].

217. — Pour ce qui est des sociétés anonymes, il convient de distinguer : les pourcentages alloués au personnel employé et même aux

(1) Voir les décisions citées par MM. Houpin et Bosvieux, *op. cit.*, n° 30.

(2) Instruction du 30 mars 1918, n° 20.

(3) Voir ci-dessus n°s 139 et suivants.

(4) La rémunération du chef d'entreprise exerçant seul, quelque forme qu'elle présente, sera, bien entendu, à rapporter au profit imposable.

directeurs non-associés sont à distraire du bénéfice imposable de la société.

Au contraire, les tantièmes attribués indistinctement à tous les membres du Conseil d'administration doivent être maintenus dans le bénéfice imposable de la société : ces tantièmes constituent un mode de distribution du bénéfice social au profit d'une certaine catégorie d'associés désignés par les statuts ; ils ne diffèrent pas des dividendes distribués aux autres actionnaires (1).

Mais, à côté des pourcentages d'employés et des tantièmes du Conseil d'administration, on rencontre souvent, dans les sociétés anonymes, des tantièmes qui sont alloués aux administrateurs-délégués ou administrateurs-directeurs — c'est-à-dire à des associés — pour les rémunérer des fonctions spéciales qu'ils assument dans l'entreprise. Comment faut-il traiter les tantièmes de l'espèce ?

L'administrateur-délégué ou l'administrateur-directeur a, dit-on, une double personnalité : il est à la fois associé (membre du Conseil d'administration) et employé de la société ; comme associé, il n'est tenu que des obligations générales imposées par la loi à tout membre d'une société et il reçoit à ce titre un bénéfice soumis aux aléas de l'exploitation. Ce bénéfice est passible, au nom de la société, de l'impôt de notre cédula. Par contre, ajoute-t-on, comme locateur d'ouvrage, il consacre tout son temps à la société comme le ferait un employé ordinaire et il a droit de ce chef à un salaire indépendant de sa part de bénéfice : ce salaire est une charge de l'entreprise sociale et il est, par suite, déductible du bénéfice imposable de celle-ci.

Cette distinction a été sanctionnée par l'Administration des Finances (2) qui décide que « les tantièmes versés aux administrateurs-délégués, en tant que ce versement rémunère spécialement le travail de direction qui leur est confié, ne sont pas compris dans le bénéfice servant de base à l'impôt dû par la société ».

218. — Cette doctrine nous paraît devoir être admise sous la réserve suivante : si l'administrateur-délégué est, en fait, le maître de l'entre-

(1) L'article 12 de la loi du 13 juillet 1911, complétant l'article 1^{er} de la loi du 29 juin 1872, soumet d'ailleurs les tantièmes dont il s'agit à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, au même titre que les dividendes d'actions.

(2) Instruction du 30 mars 1918, n° 20.

prise, en raison de ce que, par exemple, il possède la presque totalité des actions de la société (1), la rémunération qu'il se fait allouer, ou plutôt qu'il s'alloue sous forme de tantièmes, de même que sa rétribution fixe, doivent être rapportées au profit social. Il n'existe aucune raison de ne pas adopter dans ce cas une solution identique à celle admise à l'égard des appointements fixes ou proportionnels du gérant-associé d'une commandite par actions, appointements qui, en tout état de cause, ne sont pas déductibles.

2° Réserves.

219. — Le bénéfice soumis à notre impôt cédulaire est non pas la somme encaissée par l'exploitant ou distribuée aux associés, c'est le bénéfice total obtenu par l'entreprise au cours de l'exercice envisagé, que ce bénéfice ait été mis à la disposition de l'exploitant ou des associés, ou qu'il ait été affecté à un fonds de réserve. L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 impose les bénéfices *réalisés* : aucune disposition de cette loi ne limite la base de l'impôt aux seuls profits *distribués*. C'est une différence fondamentale avec la taxe sur le revenu des valeurs mobilières : celle-ci frappe, entre les mains de l'actionnaire, le profit distribué, seule part qu'il ait eu à sa disposition ; notre impôt cédulaire atteint au contraire le produit même de l'entreprise, sans se préoccuper des emplois qui seront ultérieurement donnés à ce produit.

Les réserves constituent l'un de ces emplois : elles se rencontrent chez le commerçant exerçant seul et, plus généralement, dans les sociétés. La réserve est une institution de prévoyance, une assurance contre les aléas de l'avenir. La destination normale du bénéfice est d'être distribué, mais il est sage et prudent de mettre chaque année une partie de ce bénéfice en réserve, en vue de parer à des pertes qui, *éventuellement*, pourraient se produire.

Le bénéfice, même mis en réserve, n'en est pas moins définitivement acquis à l'exploitant dès le moment de sa réalisation. Pourtant, objecte-

(1) Il existe aujourd'hui d'assez nombreuses sociétés anonymes qui sont de véritables sociétés en nom collectif déguisées ; comptant tout juste le nombre minimum de membres exigé par la loi, elles sont, en fait, la chose d'un seul, ou de deux de leurs membres, qui, à quelques unités près, réunissent dans leurs mains la totalité des actions.

t-on, il est possible que ce bénéfice disparaisse ultérieurement à la suite d'une affaire malheureuse; cette éventualité est, en effet, à envisager. Mais la situation ne serait-elle pas exactement la même si, au lieu de laisser son bénéfice dans sa propre affaire, l'exploitant l'employait dans un placement quelconque? Retiré ou non de l'entreprise, le bénéfice réalisé est toujours plus ou moins soumis à des risques de perte ultérieure; il n'en demeure pas moins que ce bénéfice a été, à un moment donné — la date de clôture du bilan — définitivement réalisé, net de toutes charges présentes ou à prévoir. Dès ce moment, il a pu valablement être soumis à notre impôt.

220. — Les réserves sont de natures très diverses; elles peuvent, ou non, avoir une affectation spéciale. Dans une société, elles sont, ou prévues par les statuts, ou décidées par le conseil des associés ou par l'assemblée générale des actionnaires. Mais leur trait commun est de réaliser une augmentation d'actif net, donc une augmentation bénéficiaire de la fortune sociale (1); elles n'existent qu'en fonction des prélèvements effectués sur le bénéfice de l'entreprise (2): elles sont, comme dit M. Henry Lecouturier (3), « du bénéfice accumulé, concentré, épargné », et ce bénéfice ne contient, en lui-même, le principe d'aucune charge effective.

221. — A côté des réserves apparentes, dont le seul examen du bilan peut révéler l'existence, on rencontre des réserves occultes, lesquelles résultent soit d'une surestimation volontaire des charges (exagération d'amortissements), soit d'une sous-estimation, également volontaire, de certains éléments de l'actif (marchandises évaluées au-dessous du prix de revient, alors que celui-ci est déjà lui-même inférieur au cours du jour). Les corrections que l'Administration peut faire subir aux amortissements exagérés (n° 179) ou aux évaluations arbitraires des éléments actifs (nos 119 et suiv.) permettent de supprimer les effets que les réserves occultes peuvent avoir sur la fixation du bénéfice imposable.

(1) AMIAUD, *op. cit.*, n° 243.

(2) Exceptionnellement, elles peuvent être alimentées par les primes d'émission d'actions.

(3) *Op. cit.*, p. 78.

222. — Quant aux réserves apparentes, les prélèvements qui les alimentent doivent être purement et simplement rapportés au profit de l'entreprise. C'est la règle qui a été uniformément suivie pour l'assiette de la contribution sur les bénéfices de guerre; la jurisprudence de la Commission supérieure est sur ce point d'une fermeté absolue: tout prélèvement ne correspondant pas à une charge effective actuelle, et destiné par conséquent à faire face à une perte ou dépréciation purement éventuelle, a été impitoyablement réintégré dans le bénéfice imposable de l'exploitant. Cette jurisprudence a été sanctionnée par le Conseil d'État, aussi bien en ce qui concerne les réserves des commerçants exerçant seuls (16 janvier 1920, req. n° 66745) qu'en ce qui touche les réserves des sociétés en nom collectif (11 mars 1921, req. n° 67292) et des sociétés en commandite simple ou par actions (26 novembre 1920, req. n° 68199; 6 mai 1921, req. n° 66230).

223. — Ces mêmes règles doivent être suivies en matière d'impôt cédulaire: les réserves, même statutaires (à moins qu'elles ne correspondent à une perte certaine et actuelle, auquel cas elles sont des amortissements) doivent être maintenues dans le bénéfice imposable: on ne saurait opposer la loi des parties à la loi elle-même.

224. — Une difficulté se présente pour les sociétés anonymes: en vertu de l'article 36 de la loi du 24 juillet 1867 ces sociétés, et elles seules, sont obligatoirement tenues de faire annuellement sur leurs bénéfices nets un prélèvement d'un vingtième au moins affecté à la formation d'un fonds de réserve: ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque la réserve a atteint le dixième du capital social.

L'article 3 de la loi du 1^{er} juillet 1916 avait explicitement admis la déduction des sommes destinées à la réserve légale pour le calcul du bénéfice imposable à la contribution extraordinaire. La loi du 31 juillet 1917 ne contient, par contre, aucune disposition de cette nature; on en a conclu (1) qu'en matière d'impôt cédulaire les prélèvements, même affectés à la réserve légale, doivent, conformément au principe général, être rapportés au profit imposable. Cette opinion est admise également par l'Administration des Finances (2).

(1) AMIAUD, *op. cit.*, n° 254.

(2) Instruction du 30 mars 1918, n° 21.

Elle peut paraître, au premier abord, un peu rigoureuse : le prélèvement pour la réserve légale, dit-on, est une charge effective pour la société anonyme, celle-ci ne peut s'y soustraire ; dans la mesure où la loi de 1867 en fait une obligation, ce prélèvement, conclut-on, doit donc être annuellement déduit du bénéfice imposable de l'entreprise. On ajoute d'ailleurs que cette manière de voir, si elle était adoptée, ne lèserait aucunement les intérêts du Trésor, attendu que si la réserve légale était ultérieurement absorbée par une perte, elle viendrait, à concurrence de son montant non antérieurement imposé, en déduction de ladite perte (voir ci-après, n^{os} 227 et suiv.) ; que dans le cas, au contraire, où la réserve légale se retrouverait intacte à la dissolution de la société, elle devrait entrer dans les bases d'imposition du dernier exercice social.

225. — Ces objections ne nous paraissent pas déterminantes. La fraction du bénéfice qui alimente la part, même obligatoire, de la réserve légale, n'en a pas moins, en effet, été définitivement réalisée à un moment donné, celui de l'arrêté des écritures ayant constaté les résultats de l'exercice social. Le prélèvement pour la réserve légale n'est pas, à proprement parler, une charge de l'entreprise : c'est un bénéfice qui ne diffère des autres profits sociaux qu'en ce qu'il n'est pas immédiatement disponible, qu'en ce qu'il est non distribuable (1). Mais nous avons vu que le fait de la distribution est sans influence en notre matière : la réalisation seule du bénéfice importe. Or il est patent que cette dernière condition se trouve remplie à l'égard des bénéfices affectés à la réserve légale. Et ce n'est qu'en vertu d'une dérogation *expressément* prévue par le texte de 1916, dérogation qui n'est pas inscrite dans la loi de 1917, que les prélèvements pour ladite réserve avaient été laissés en dehors du profit imposable à la contribution extraordinaire.

Nous estimons, en conséquence, que, conformément au droit commun, les sociétés anonymes sont imposables, dès l'année suivant l'exercice de la réalisation, sur tous leurs bénéfices, qu'elles mettent ces bénéfices en distribution ou qu'elles les affectent à la réserve légale ou à des réserves statutaires (2).

Par identité de motifs, il conviendrait de rapporter dans les bénéfices

(1) LYON-CAËN et RENAULT, *Traité*, t. II, n^o 898.

(2) Voir, dans ce sens, un arrêté du Conseil de préfecture de la Seine en date du 11 juin 1921, approuvé par M. Maguéro (*Revue des impôts*, n^o 846).

imposables des compagnies d'assurances à primes et des sociétés d'assurances sur la vie les prélèvements obligatoirement affectés, en vertu du décret du 22 janvier 1868 (art. 4) et de la loi du 17 mars 1905 (art. 5), à la constitution de réserves de garantie.

226. — PROVISIONS. — Il ne faut pas confondre les réserves avec les provisions. La provision tient le milieu, si l'on peut dire, entre l'amortissement et la réserve. Alors que l'amortissement est la constatation d'une perte certaine et actuelle et que la réserve est destinée à faire face à une perte purement éventuelle, la provision a pour but de parer à une perte qui, sans être actuellement certaine, est plus qu'éventuelle, à une perte qui est probable.

Soit un contribuable qui, au moment de son inventaire, a pour 100,000 francs de créances : il constate que sur cette somme 10,000 francs concernent des débiteurs totalement, notoirement insolvable ; il amortit immédiatement ces 10,000 francs, qui constituent pour lui une perte actuelle et certaine. Cet amortissement est à admettre par l'Administration.

Quant au surplus des créances (90,000 francs), admettons par hypothèse que le contribuable n'ait aucune raison de penser qu'elles ne rentreront pas, et qu'il constitue cependant une « réserve pour créances litigieuses » par voie de prélèvement (20,000 francs, par ex.) sur son bénéfice : ce prélèvement qui répond à des besoins simplement éventuels est, suivant le principe général en matière de réserves, à rapporter aux bénéfices.

Mais si l'on suppose, au contraire, que sur les 90,000 francs restant certaines créances déterminées concernent des débiteurs qui, sans pouvoir être regardés, dès maintenant, comme nettement insolvable, sont cependant d'une solvabilité très douteuse, le contribuable est-il fondé à porter le montant de ces créances à une sorte de compte d'attente provisionnel ? On aperçoit aisément la conséquence de cette écriture : le bénéfice de l'exercice considéré se trouve immédiatement diminué du montant de la provision. Puis de deux choses l'une : ou bien les débiteurs regardés comme douteux sont véritablement insolvable, et alors la perte est imputée sur la provision et n'a aucune répercussion sur les résultats des exercices ultérieurs, ou bien lesdits débiteurs se libèrent de leur dette, auquel cas les bénéfices de ces exercices se trouvent majorés d'autant.

A cette question, l'Administration répond par l'affirmative (1). C'est une solution libérale qu'il faut pleinement approuver et que les agents pourront appliquer chaque fois qu'ils se trouveront en présence d'une provision véritable, c'est-à-dire d'un prélèvement destiné à faire face à une perte — de quelque nature qu'elle soit, — dont l'objet sera nettement précisé et qui apparaîtra comme devant être réellement subie à court délai. Il est à peine besoin d'ajouter, d'ailleurs, que les provisions de l'espèce devront être soumises à une surveillance constante des vérificateurs (2).

SECTION VIII.

REPORTS A NOUVEAU.

227. — On s'est placé jusqu'à présent dans le cas où le solde bénéficiaire du bilan n'a pas été influencé par un report d'exercice antérieur. Mais quel sera l'effet des *reports à nouveau* sur l'assiette de l'impôt?

228. — En cas de report bénéficiaire, pas de difficulté: le bénéfice appartient à l'exercice au cours duquel il a été réalisé et c'est au titre de cet exercice qu'il sera imposé: on distraira, par contre, le montant du report bénéficiaire des résultats de l'exercice sur lequel il aura été reporté.

229. — Mais que faut-il décider en cas de report de perte (3)? C'est là une des plus graves questions que soulève l'assiette de notre impôt. Notons immédiatement que, malgré la jurisprudence intervenue en

(1) Instruction du 30 mars 1918, n° 22.

(2) Sur les provisions, voir Henry LECOUTURIER, *op. cit.*, p. 85 et suiv.

(3) *Exemple* : l'exercice 1920 a été déficitaire de 20,000 francs; l'exercice 1921, compte non tenu de la perte de l'exercice antérieur, a été bénéficiaire de 80,000 francs.

Le résultat de l'exercice 1920 étant, en toute hypothèse, considéré comme égal à zéro, l'exercice 1921 sera-t-il retenu pour un bénéfice de 80,000 francs ou seulement pour un profit de 60,000 francs?

matière de contribution sur les bénéfices de guerre, la question reste entière.

En effet, la contribution extraordinaire était un impôt essentiellement temporaire dont l'établissement reposait sur la comparaison d'un bénéfice de guerre avec un bénéfice normal : il n'est pas étonnant, dès lors, que le Conseil d'État ait décidé (14 janvier 1921, req. n° 65078) que, pour que cette comparaison fût possible, les résultats de la période d'avant-guerre devaient être présentés intégralement et de façon distincte, sans qu'il pût y avoir compensation d'une période à l'autre. Cette solution s'imposait, sous peine de fausser la comparaison qui était à la base même de la contribution extraordinaire.

Il est non moins naturel, d'autre part, que la Commission supérieure ait refusé d'admettre toute compensation entre les résultats d'exercices appartenant indistinctement à la période d'imposition (23 mars 1917, *Rec. off.* n° 39 ; 28 juin 1918, n° 319). Cette compensation se trouvait, en effet, implicitement interdite par l'article 16 de la loi du 1^{er} juillet 1916, qui prévoyait qu'en cas de déficit, *par rapport au bénéfice normal*, révélé par un des bilans de la période de guerre, le contribuable aurait droit à une détaxe correspondant à l'importance de ce déficit. Cette disposition qui trouvait, *a fortiori*, son application en cas de déficit absolu, c'est-à-dire en cas de perte de l'un des exercices d'imposition, ne se fût pas expliquée si le contribuable avait été admis à faire des compensations entre les profits réalisés pendant une période quelconque de taxation et les pertes subies au cours de périodes d'imposition antérieures ou subséquentes.

230. — La question se présente de toute autre façon en matière d'impôt cédulaire : il s'agit ici d'une taxe à caractère permanent, qui suit toutes les fluctuations de l'entreprise depuis sa naissance jusqu'à sa mort ; cette taxe est basée, non sur un excédent, mais sur le bénéfice lui-même et ce bénéfice, nous l'avons vu, est établi suivant les usages du commerce. Or c'est un principe fondamental de comptabilité commerciale que le report à nouveau déficitaire forme le premier article du débit du compte de profits et pertes : il n'existera pas de bénéfice pour l'entreprise tant que cette perte ne sera pas comblée. L'exploitant doit donc nécessairement être autorisé à amortir soit en une seule fois, soit par des prélèvements successifs sur les bénéfices des exercices ayant suivi l'exercice déficitaire, la totalité de la perte qu'il a subie.

La solution contraire serait, semble-t-il, profondément injuste ; la loi du 31 juillet 1917 ne contient, en effet, aucun correctif du genre de celui prévu par l'article 16 de la loi du 1^{er} juillet 1916, en telle sorte que l'État, associé à toutes les chances de bénéfices de l'exploitant, se désintéresserait, par contre, définitivement des pertes de celui-ci (1).

231. — Mais, dit-on, c'est là une conséquence rendue inévitable par le caractère annuel du budget de l'État : l'impôt est établi annuellement sur les résultats de chaque exercice considéré en lui-même. Cette affirmation ne tranche pas la question : quelle que soit la façon dont est dressé le budget de l'État, il n'en reste pas moins que le fisc n'est pas en droit de déterminer les bénéfices du commerçant d'après un bilan établi dans les formes administratives. Si, en matière administrative, les comptes de chaque exercice forment un tout, sans communication avec les comptes des exercices antérieurs ou postérieurs, il en va tout autrement en matière commerciale : dans cette dernière matière, règne le principe de la solidarité des exercices, principe qu'il ne faut jamais perdre de vue. La division de la durée de l'entreprise en exercices n'est qu'une nécessité à laquelle on n'a pas pu se soustraire, mais c'est une vérité qu'on ne répétera jamais assez que, comme l'écrivent MM. Lyon-Caen et Renault (2), « dans la rigueur des principes, il n'y a de bénéfices que quand, en comparant l'actif au jour de la formation de la société avec l'ensemble des valeurs sociales lors de la dissolution, on trouve un excédent ». Évidemment, dans la pratique, ni l'exploitant ni le fisc ne peuvent attendre la liquidation de l'affaire pour fixer les bénéfices sur lesquels s'exerceront leurs prélèvements : mais considérer chaque exercice isolément, en ignorant volontairement que les pertes subies certaines années par l'exploitant viennent réduire en fin de compte le rendement global effectif de l'entreprise, serait, selon nous, excessif (3).

(1) Cette solution ne pourrait se justifier que dans un système où le montant des bénéfices mis en réserve ne serait pas immédiatement imposé : car, dans ce système, le montant du report déficitaire serait précisément comblé par une part de ces réserves *non encore imposées*.

(2) *Traité*, t. II, n° 55.

(3) Pour l'assiette de l'*Einkommensteuer* prussien, la loi autorisait la déduction des pertes d'un exercice sur l'autre.

On doit ajouter, cependant, que tel n'est pas l'avis de l'Administration des Finances, qui estime que les pertes accusées par un exercice, de quelque façon qu'elles soient comptabilisées, ne peuvent être admises en déduction des résultats des exercices à venir. (Réponse écrite à M. Pol Chevalier, *J. O.* 19 octobre 1921, Sénat, Débats, p. 1788.)

CHAPITRE IV.

DÉTERMINATION INDIRECTE DU BÉNÉFICE IMPOSABLE.

232. — En l'état actuel de la législation, les règles tracées au chapitre précédent pour la fixation du bénéfice net imposable ne sont pas applicables dans tous les cas. En effet, aux termes de l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, sont seuls obligatoirement imposés sur leur bénéfice net réel, après déduction de toutes charges, d'une part « les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'Administration de l'Enregistrement » et, d'autre part, pendant la durée de l'application de la contribution sur les bénéfices de guerre, les contribuables passibles de cette taxe.

Toutes autres personnes ou sociétés passibles de notre impôt cédulaire peuvent sans doute être cotisées suivant les mêmes règles, mais ce n'est point là pour elles une obligation : si telle est leur volonté, leur base imposable peut être évaluée indirectement, par application d'un coefficient de bénéfice approprié au chiffre d'affaires réalisé par elles au cours de l'année précédant celle de l'imposition (Loi du 31 juillet 1917, art. 6, § 1^{er}).

Nous avons vu plus haut (n^{os} 21 et suiv.) à la suite de quelles circonstances le Parlement a été amené à édicter ce mode indirect, pour ne pas dire forfaitaire, d'évaluation du bénéfice imposable : c'est la rangon de la réforme, la concession faite aux anciennes formules des partisans du signe extérieur,

SECTION I.

DU CHIFFRE D'AFFAIRES.

233. — La loi du 31 juillet 1917 ne contient pas de définition du chiffre d'affaires; mais, dès les débuts de ses travaux, la commission instituée par l'article 6 de ladite loi en vue de l'établissement des coefficients applicables aux diverses catégories de contribuables a été amenée à préciser ce qu'il faut entendre par chiffre d'affaires et elle s'est arrêtée aux définitions suivantes qui figurent en tête du tableau des coefficients :

a. En général, et sous réserve des définitions ci-après ou des indications mentionnées pour certaines professions, le chiffre d'affaires d'un exercice commercial s'entend du montant total des ventes effectivement et définitivement réalisées au cours de cet exercice.

b. Pour tous les intermédiaires, mandataires, façonniers, loueurs de choses, entrepreneurs ou loueurs de services, pour tous ceux dont les bénéfices résultent de commissions, remises, courtages, salaires ou prix de location, le chiffre d'affaires est égal au montant total des rémunérations acquises à ces divers titres.

c. Pour toutes les entreprises de banque, d'escompte et de change, pour tous ceux dont les bénéfices résultent d'opérations sur les monnaies, effets de commerce, sommes et valeurs, le chiffre d'affaires est égal au montant total des intérêts, escomptes, agios, commissions, courtages et profits sur réalisation de titres acquis à l'occasion de ces opérations.

Ces définitions, qui sont d'ailleurs en concordance avec les indications de l'Instruction du 30 mars 1918 (n° 32), ont, depuis lors, été sanctionnées législativement à l'occasion de l'établissement de l'impôt sur le chiffre d'affaires; l'article 62 de la loi du 25 juin 1920 prévoit, en effet, que pour la liquidation de l'impôt institué par l'article 59 de ladite loi le chiffre d'affaires est constitué :

1° Pour les personnes vendant des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées;

2° Pour les personnes faisant acte d'intermédiaires, mandataires, faconniers, loueurs de choses, entrepreneurs ou loueurs de services, banquiers, escompteurs, changeurs, par le montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios et autres profits définitivement acquis.

Nous nous trouvons donc aujourd'hui en possession d'une notion très nette du chiffre d'affaires au point de vue fiscal (1).

234. — VENTES DE MARCHANDISES. — D'après l'article 1583 du Code civil, la vente est parfaite entre les parties dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas été livrée ni le prix payé.

Par ventes effectivement et définitivement réalisées, il ne faudrait entendre, au contraire, en notre matière — en principe tout au moins — que les seules ventes pour lesquelles ont eu lieu, d'une part, la livraison de la marchandise, d'autre part, le paiement du prix.

Toutefois, par analogie avec ce qui a été admis en ce qui touche l'assiette de l'impôt sur le chiffre d'affaires, il convient d'autoriser les contribuables qui acquittent cet impôt d'après les opérations réalisées, abstraction faite des conditions de paiement (2), à calculer de même façon le chiffre d'affaires à retenir pour l'établissement de notre impôt cédulaire.

Par contre, les ventes seulement convenues, bien que parfaites au

(1) Voir rapport Dumesnil (p. 159 et 160), commentaire de l'article 8 du projet (article 6 actuel) : « ...Pour les marchands et fabricants le chiffre d'affaires est constitué par le montant total des recettes brutes provenant de la vente des objets ou marchandises achetés ou fabriqués. »

Mais la même définition ne peut convenir pour les professions qui ne comportent pas de ventes de marchandises et qui consistent en louages de services. Tel est, en particulier, le cas de la banque. Le chiffre d'affaires ne peut alors s'entendre que du montant du produit brut provenant des rétributions perçues par les intéressés comme prix des services rendus à leurs clients et des opérations effectuées pour le compte de ces derniers.

(2) Conformément aux dispositions du Règlement du 24 juillet 1920, l'autorisation d'employer ce mode de calcul en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires a, par arrêté ministériel, été donnée d'une manière générale à tous les commerçants en gros. La même autorisation peut être accordée aux commerçants en détail sur demande adressée au directeur départemental de l'Administration intéressée.

point de vue du droit civil, ne sont pas à comprendre dans le chiffre d'affaires tant qu'elles n'ont pas été exécutées.

Dans le chiffre global des ventes doivent rester compris tous les éléments constitutifs du prix des marchandises vendues et, par conséquent, le montant total des frais incorporés dans ce prix, alors même que les frais en question représenteraient une somme proportionnellement élevée dans le total des ventes (voir le rapport présenté au nom de la Commission des coefficients, *J. O.* du 18 mars 1918, p. 2463). Parmi ces frais on citera notamment les droits ou taxes payés par le vendeur, tels que les droits sur la fabrication des sucres ou des bières, les droits sur les alcools, les taxes sur les eaux minérales ou sur les préparations pharmaceutiques.

235. — Le chiffre d'affaires ne s'entend d'ailleurs que des prix nets effectivement payés : il faut donc en déduire le montant de tous escomptes, remises ou rabais consentis, ainsi que la valeur des marchandises rendues par les acheteurs et remboursées à ceux-ci. De même encore, on doit s'abstenir de faire figurer dans le chiffre d'affaires la valeur des marchandises consommées par l'exploitant et sa famille, ainsi que la valeur des stocks existant en fin d'exercice : le prix de vente des marchandises en stock ne devra être compris dans le chiffre d'affaires qu'ultérieurement, au moment de son payement par l'acheteur.

Lorsque le commerçant vend sa marchandise emballée et facture l'emballage, la valeur de ce dernier fait partie du prix de vente et doit dès lors être comprise dans le chiffre d'affaires ; il en est ainsi lors même que l'emballage est facturé à part (1). Mais si l'emballage est ultérieurement repris par le commerçant, la valeur de cette reprise est à déduire du chiffre d'affaires.

236. — OPÉRATIONS AUTRES QUE LES VENTES DE MARCHANDISES. — C'est au moment où ils sont définitivement acquis, c'est-à-dire à l'époque de leur encaissement, que les courtages, commissions, etc., sont à comprendre dans le chiffre d'affaires. On ne doit d'ailleurs faire rentrer dans celui-ci ni les remboursements de dépenses assumées par les inter-

(1) Voir, en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, Chambre des Députés, 2^e séance du 24 avril 1920 (*J. O.*, p. 1317 et 1318).

médiaires au lieu et place de leurs clients, ni les recouvrements opérés pour le compte de ces derniers (1).

237. — Il peut arriver qu'une même profession comporte des opérations multiples de caractère différent (ventes de marchandises et louages de services par exemple). Dans ce cas, pour obtenir le chiffre d'affaires de la profession, on totalise les recettes de différentes natures, déterminées comme il a été dit ci-dessus.

238. — Le chiffre d'affaires doit, en outre, être un chiffre effectif : c'est le montant réel des ventes ou des rétributions réalisées ou perçues par les intéressés au cours de l'année précédant celle de l'imposition. L'Administration ne peut se contenter, en principe, d'une moyenne établie une fois pour toutes ; le système des moyennes enlèverait toute souplesse à l'impôt.

238 bis. — Il importe, enfin, que le chiffre d'affaires se rapporte à des affaires faites en France ou se rattache à l'exploitation d'une entreprise située en France : ce sont ces circonstances, et non pas le lieu du contrat, qu'il convient d'envisager pour déterminer si le chiffre d'affaires doit concourir à la fixation de notre impôt.

SECTION II.

DES COEFFICIENTS.

239. — Au chiffre d'affaires déterminé comme il vient d'être dit, on applique, pour dégager le bénéfice imposable, un coefficient approprié. Une remarque s'impose ici, qui domine tout le système d'évaluation indirecte du profit imposable ; en instituant ce système, le législateur de 1917 n'a eu en vue qu'une chose : la réduction au minimum de l'in-

(1) Par exemple, le chiffre d'affaires des entrepreneurs de transports ne comprend que les recettes représentant la rémunération de leurs services, à l'exclusion des sommes qui leur sont versées pour les couvrir, soit des frais de transport dont ils assurent le paiement aux compagnies de chemins de fer ou de navigation, soit des droits de douane ou autres qu'ils prennent à leur charge (Circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 31 décembre 1918).

quisition fiscale. Le chiffre d'affaires, a-t-il pensé, est un renseignement que le commerçant français donnera beaucoup plus volontiers que l'indication de son bénéfice, et ce renseignement, l'Administration sera en mesure de le vérifier sans examen du bilan, du compte de profits et pertes, etc. Mais il n'en subsiste pas moins que, même calculé par voie indirecte, le bénéfice imposable doit représenter le résultat réel de l'affaire : le forfait n'est pas une formule mise à la disposition du contribuable pour sous-estimer ses profits, pour frauder le fisc ; il n'est pas davantage une patente mise au goût du jour. Il doit permettre, au contraire, en toute hypothèse, à l'Administration fiscale d'isoler et de saisir le bénéfice effectif de l'entreprise.

Tels sont les principes qui ont guidé le Parlement en 1917 et tous ses efforts ont tendu en conséquence à introduire le maximum d'élasticité dans le fonctionnement de l'évaluation indirecte.

240. — Le législateur a dû constater, tout d'abord, que le rapport existant entre le chiffre d'affaires et le bénéfice n'est pas un facteur constant, égal pour toutes les sortes d'entreprises, que ce facteur varie sensiblement, non seulement de profession à profession, mais encore, pour un même genre d'exploitations, suivant les modalités d'exercice de chacune d'elles. Par ailleurs, le rapport est susceptible de varier dans le temps, il peut subir d'une année à l'autre des fluctuations très importantes.

Le Parlement devait tenir compte de ces faits et, pour assurer au système la souplesse désirable, il lui appartenait d'écarter toute formule basée sur l'*uniformité* et sur la *fixité* des coefficients. Une détermination rigide des coefficients par la loi elle-même était donc pratiquement impossible. Le législateur n'a pas voulu, toutefois, laisser aux agents fiscaux le pouvoir de fixer souverainement, dans chaque cas particulier, le coefficient applicable au chiffre d'affaires. Il s'est arrêté à un système mixte : en vue de limiter la faculté d'appréciation du contrôleur, il a décidé qu'une commission déterminerait les coefficients applicables aux diverses catégories de contribuables (1). D'après l'article 8 de la loi du 31 juillet 1917, cette commission est instituée par décret rendu sur la proposition du Ministre des Finances. Un cinquième de ses membres est nommé sur la présentation des présidents

(1) Loi du 31 juillet 1917, art. 6.

des chambres de commerce; un autre cinquième l'est sur la présentation des organisations syndicales des divers commerces et industries, ou, à défaut, pour ces deux catégories, sur la présentation du Ministre du Commerce et de l'Industrie. Présidée par un conseiller d'État, la commission peut consulter toute personne ayant une compétence technique (1).

241. — Suivant l'article 7 du texte de 1917 la commission des coefficients *peut* établir, pour chaque nature de profession, plusieurs catégories d'après l'importance du chiffre d'affaires et tous autres éléments susceptibles d'influer sur la productivité. Dans chaque catégorie ainsi déterminée il est fixé soit un coefficient unique, soit un coefficient maximum et un coefficient minimum.

L'article 6, dernier alinéa, prévoit enfin que la commission procédera tous les trois ans à la revision des coefficients et qu'elle décidera des modifications ou additions qui seraient reconnues nécessaires dans l'intervalle.

242. — En exécution des dispositions légales, la commission des coefficients s'est mise à l'œuvre dès la fin de l'année 1917. Les règles qu'elle a suivies se trouvent résumées dans un rapport inséré au *Journal officiel* du 18 mars 1918, rapport à la suite duquel est reproduit le tableau général des coefficients (2).

243. — La commission, porte le rapport en question, a réuni toutes les propositions de ses rapporteurs spéciaux, les a rapprochées des docu-

(1) Instituée par les décrets des 3 août et 24 septembre 1917, la Commission des coefficients, présidée par un président de section au Conseil d'État, comprend quinze membres (trois magistrats, six fonctionnaires et six industriels ou commerçants), savoir : deux membres du Conseil d'État, un conseiller-maître à la Cour des comptes, deux inspecteurs des finances, le directeur général et un administrateur des Contributions directes, le directeur général de l'Enregistrement, le directeur des affaires commerciales au Ministère du Commerce, et six membres présentés par les chambres de commerce et organisations syndicales. Un rapporteur général pris parmi les conseillers référendaires à la Cour des comptes et vingt et un rapporteurs spéciaux, choisis dans les diverses branches du commerce et de l'industrie, l'ont assistée dans ses travaux.

(2) Certaines modifications apportées ultérieurement au tableau ont fait l'objet d'une insertion au *Journal officiel* du 30 décembre 1918.

ments mis à sa disposition par l'Administration des finances et a cherché à en synthétiser les résultats en s'inspirant des principes suivants :

1° Ayant à rechercher des coefficients répondant aux bénéfices qui seraient réellement obtenus en 1917, 1918 et 1919 — bénéfices destinés à servir respectivement de base à l'impôt des années 1918, 1919 et 1920 — la commission ne pouvait se baser uniquement, comme certains de ses rapporteurs l'avaient suggéré, sur la moyenne des années antérieures à la guerre, moyenne qui aurait pu faire apparaître des bénéfices très différents des résultats réels des années 1917, 1918 et 1919. Tout en s'abstenant de faire état de résultats exceptionnels obtenus par suite de circonstances non susceptibles de se renouveler (exemple : réalisation de stocks d'avant-guerre), elle a donc, par l'examen de la situation du commerce au cours des trois, cinq ou même dix années qui ont précédé 1917, cherché à établir des coefficients autant que possible représentatifs de la proportion moyenne des bénéfices devant être réalisés pendant la période triennale 1917-1919.

244. — 2° L'article 7, paragraphe 1^{er}, de la loi autorisait la commission non seulement à établir des coefficients par nature de profession, mais encore à envisager, pour chaque profession, diverses catégories susceptibles de comporter des coefficients différents. Usant de cette faculté, la commission a toujours distingué le fabricant achetant ses matières premières du fabricant travaillant à façon, le marchand en gros du marchand en détail, celui qui vend certaines spécialités lucratives de celui qui ne vend que les produits courants de sa profession. « Mais, dans cette première expérience du nouveau système fiscal, il lui a semblé qu'elle ne pouvait aller trop loin dans cette voie. Elle n'a donc pas voulu établir, au moins pour le moment, de coefficients variant suivant le chiffre de la population, ou la nature du matériel employé, ou le montant du chiffre d'affaires », ou la destination (métropole ou exportation) des marchandises (1).

(1) Ainsi, remarque la Commission, on ne peut poser en principe que le pourcentage des bénéfices diminue lorsque le chiffre d'affaires s'élève. Il arrive, au contraire, dans certaines exploitations commerciales que, les frais généraux restant à peu près les mêmes pour un chiffre d'affaires considérablement augmenté, le pourcentage des bénéfices s'élève avec le chiffre d'affaires.

245. — 3° Par contre, la commission a largement usé de la faculté que lui donnait l'article 7, paragraphe 2, de fixer pour chaque catégorie de professions, non pas un coefficient unique, mais un coefficient maximum et un coefficient minimum : elle a même jugé utile, dans cette première expérience, de prévoir dans tous les cas deux coefficients. « Pour mesurer l'écart de ces deux coefficients, la commission s'est inspirée de cette idée que le minimum et le maximum devaient représenter les limites du rendement normal moyen de chaque profession », le coefficient minimum devant être déterminé en partant de ce principe que le bénéfice doit permettre au moins à l'exploitant de conserver, après paiement de toutes les charges de l'entreprise, un gain suffisant pour assurer la rétribution de son travail et la rémunération de son capital engagé dans l'affaire (1).

La commission a pensé, en outre, qu'il était nécessaire de conserver entre le minimum et le maximum un écart assez large pour que la moyenne comprise entre ces deux chiffres pût s'appliquer à la généralité des professions de chaque catégorie fonctionnant normalement : cet écart doit du reste permettre au contrôleur de tenir compte, sous réserve de cas exceptionnels, de toutes circonstances de nature à influencer sur la productivité des différentes entreprises.

246. — Les travaux de la commission se trouvent condensés dans le tableau des coefficients ; le premier tableau a été dressé en 1918 et a servi à la fixation des bénéfices pris pour base de l'impôt pendant la première période triennale (1918, 1919, 1920). En conformité de l'article 6 de la loi, la commission a révisé au début de 1921 les coefficients qu'elle avait établis en 1918 et un nouveau tableau, applicable au calcul de l'impôt des années 1921, 1922 et 1923, a été dressé par ses soins. Ce tableau, inséré au *Journal officiel* du 13 mars 1921 [pages 3137 et suivantes (2)], reproduit en grande partie les indications du tableau précédent. Mais alors que les quelque 2,000 rubriques de l'ancien tarif des patentes étaient rangées dans l'ordre alphabétique, le tableau des coefficients a été rédigé par groupes de professions suivant la classifi-

(1) Voir, sur ce point, les considérations développées dans le rapport présenté au nom de la Commission des coefficients.

(2) Voir, en outre, les modifications figurant au *Journal officiel* du 24 février 1922, p. 2287.

cation adoptée par le service de la statistique générale de la France lors du recensement de la population.

Le tableau actuellement en vigueur comprend 809 professions (contre 773 dans le tableau précédent) réparties entre les seize groupes suivants :

- 1° Carrières et industries dérivées;
- 2° Alimentation;
- 3° Industries chimiques, chauffage, éclairage;
- 4° Papier;
- 5° Industries textiles;
- 6° Vêtements;
- 7° Industries du bois;
- 8° Sidérurgie;
- 9° Métaux communs autres que le fer;
- 10° Constructions mécaniques;
- 11° Matières précieuses, œuvres d'art, etc.;
- 12° Terrassements, travaux publics;
- 13° Navigation, pêche, transports;
- 14° Commission, banques, assurances;
- 15° Industrie hôtelière;
- 16° Industries et commerces divers.

Dans cette dernière catégorie, la commission a rangé notamment les artisans et les artisans faconniers; il a semblé à la commission que, quelle que soit la profession particulière exercée par les uns et les autres de ces artisans, le pourcentage de leurs bénéfices devait être à peu près constant; aussi n'a-t-elle adopté pour l'ensemble de chacune de ces professions qu'un seul groupe de coefficients (1).

La commission a fait figurer encore dans cette même catégorie les coefficients applicables d'une manière générale aux fabricants vendant en gros (3 à 12), aux fabricants vendant en détail (5 à 15), aux fabricants à façon (8 à 20), aux marchands en gros (3 à 9), aux marchands en détail (5 à 20). Ces coefficients généraux permettent d'atteindre tous les contribuables dont la profession n'est pas expressément dénommée au tableau (2).

(1) Artisan : coefficient minimum, 10 p. 100; coefficient maximum, 30 p. 100.
Artisan faconnier : coefficient minimum, 15 p. 100; coefficient maximum, 50 p. 100.

(2) Est réputé marchand en gros celui qui vend à d'autres marchands. Est réputé marchand en détail celui qui vend aux consommateurs.

247. — Pour chaque profession il a été prévu, comme il a été dit ci-dessus, un coefficient maximum et un coefficient minimum : à moins de circonstances exceptionnelles, le contrôleur est tenu de choisir son pourcentage entre ces deux limites. Dans le corps même du tableau, la commission a noté, à la suite de la désignation de certaines professions, les diverses circonstances particulières de nature à influencer sur la relation du bénéfice au chiffre d'affaires.

Le tableau est accompagné, enfin, d'une table alphabétique, qui en constitue la deuxième partie.

248. — Quel est le caractère du tableau général des coefficients ? Ce tableau n'a pas, comme les tarifs des patentes, reçu après coup la sanction législative : il ne fait pas, comme ceux-ci, partie intégrante de la loi. En matière de patente, les tableaux, dressés par l'Administration, avaient été ensuite soumis à l'approbation du Parlement, qui les avait fait siens. Toute profession non dénommée dans ces tableaux ne pouvait dès lors être assujettie à la patente qu'après une procédure spéciale, réglée par l'article 4 de la loi du 15 juillet 1880.

En notre matière, la situation est un peu différente : la commission des coefficients a agi en vertu d'une délégation du législateur. Il en résulte les deux conséquences suivantes :

1° L'exactitude des *coefficients* portés sur le tableau ne saurait être utilement contestée par la voie contentieuse : le législateur a laissé sur ce point pleins pouvoirs à la commission instituée par l'article 6. Les coefficients dont il s'agit doivent donc être regardés comme ayant été fixés par la loi elle-même ;

2° Par contre, le tableau n'a aucun caractère limitatif : en admettant qu'une profession n'y ait pas été inscrite, elle n'en sera pas moins imposable du seul fait qu'elle rentre dans la catégorie de celles visées par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 ; la non-inscription au tableau ne saurait prévaloir à l'encontre de la prescription formelle du texte législatif. Que l'Administration se trouve en présence d'un commerce omis sur le tableau, elle n'aura pas à demander l'inscription de ce commerce à la commission : elle tiendra directement de la loi elle-même le droit d'imposer immédiatement dans notre cédule les bénéfices dudit commerce. Les rubriques générales (professions non dénommées) figurant à la fin du tableau lui permettront d'ailleurs d'assigner aux bénéfices de la profession omise un coefficient fixé dans les formes légales.

Il convient d'admettre de même que l'Administration n'est pas liée, en principe, par celles des indications portées au tableau autres que les coefficients eux-mêmes. La commission n'a reçu délégation du législateur que pour fixer des coefficients de bénéfices par professions ou par catégories de contribuables d'une même profession : les renseignements et précisions supplémentaires qu'elle a pu fournir à la suite de la désignation de certaines professions ne constituent, par contre, pour le contrôleur que de simples éléments d'information qui, à l'inverse des coefficients (1), ne s'imposent pas à lui.

Enfin, l'inscription d'une profession au tableau des coefficients ne suffit pas pour que l'on puisse conclure d'une manière certaine que les bénéfices de cette profession sont passibles de notre impôt cédulaire : le législateur n'a pas, bien entendu, nommé énuméré toutes « les professions commerciales et industrielles » pour lesquelles la commission aurait à déterminer des coefficients. Cette commission a dès lors été nécessairement amenée, lors de ses travaux, à établir une liste desdites professions et l'on peut concevoir qu'elle ait introduit dans cette liste des professions qui, régulièrement, auraient dû être rangées dans une autre cédula. A supposer que des erreurs de cette nature se soient produites, il est bien certain que les contribuables qui en seraient les victimes pourraient, à l'occasion de l'imposition mise à leur nom, les déférer à la juridiction administrative, laquelle aurait compétence pour décider que la profession a été illégalement rangée parmi celles visées à l'article 2 de la loi.

249. — Les coefficients ne sont applicables que pour l'établissement des impositions afférentes aux trois années que concerne le tableau sur lequel ils sont inscrits ; pour ce qui est des impositions qui, pendant la période triennale envisagée, sont établies au titre des années antérieures, les coefficients à employer sont ceux qui étaient précédemment en vigueur.

(1) Sous réserve des dispositions de l'article 10, § 2, de la loi du 31 juillet 1917 dont il sera parlé ci-après (n° 319).

CHAPITRE V.

ÉTABLISSEMENT DE LA BASE IMPOSABLE.

SECTION I.

DES PERSONNES IMPOSABLES.

250. — L'impôt est établi, suivant l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917, au nom de chaque exploitant, particulier ou société, qui a réalisé des bénéfices industriels ou commerciaux au sens de l'article 2.

La taxe frappe tout d'abord les particuliers : la loi ne distingue pas entre les hommes et les femmes, les majeurs et les mineurs.

251. — FEMME MARIÉE COMMERÇANTE. — D'après l'article 19 de la loi du 15 juillet 1880, les mari et femme, même séparés de biens, ne devaient qu'une patente dès l'instant où ils exerçaient leur commerce dans un établissement unique. La notion d'établissement, qui avait un sens particulier, nettement défini, sous le régime de la patente, n'a plus à être envisagée en notre matière.

Si le commerce est exercé par le mari, c'est celui-ci qui est seul imposable, même s'il l'exploite avec l'aide de sa femme et quel que soit le régime matrimonial, d'après l'ensemble des bénéfices obtenus dans la ou les entreprises. Cette situation doit être bien précisée : la femme du commerçant, qui aide son mari dans ses affaires, n'est, en droit, ni commerçante, ni l'associée de son époux ; elle n'est que la préposée de son mari, obligeant celui-ci comme tout mandataire contractant au nom de ses mandants (C. civ., art. 1420) (1). Il ne saurait donc être question

(1) LYON-CAEN et RENAULT, *Traité*, t. I^{er}, n° 269.

de la soumettre personnellement à l'impôt sur les bénéfices commerciaux (1).

252. — Mais, au lieu d'être la préposée de son mari, la femme mariée peut être commerçante pour son propre compte, exercer personnellement une industrie : en pareille hypothèse, l'imposition sera valablement établie au nom de la femme, attendu qu'elle est la véritable exploitante (1). Cette solution est conforme aux principes du droit commercial, qui reconnaissent à la femme mariée commerçante une personnalité juridique distincte de celle de son mari. En cas de communauté et comme chef de celle-ci, le mari pourra d'ailleurs être poursuivi pour le paiement de l'imposition assignée à sa femme, mais c'est là une question de recouvrement étrangère à l'assiette de la taxe.

253. — Que décider si le mari et la femme sont l'un et l'autre commerçants? (C. Com., art. 5.) Le mari exploite une entreprise; sa femme, de son côté, en exploite une autre, de même nature ou non, mais distincte. Dans ce cas il convient d'établir deux impositions séparées, au nom de chacun des deux époux. Mais, bien entendu, il n'en sera ainsi que lorsqu'il s'agira d'entreprises nettement distinctes, étrangères l'une à l'autre, la simple participation d'un époux aux affaires de son conjoint ne pouvant entraîner la double imposition.

254. — MINEURS. — Le mineur commerçant sera de même régulièrement imposé à son nom personnel pour les bénéfices qu'il tirera d'une entreprise exploitée par lui; il en serait ainsi pour le mineur même non émancipé ou non autorisé.

255. — COLLECTIVITÉS. — A l'inverse de ce qui se passe en matière d'impôt général sur le revenu, où les individus sont seuls passibles de la taxe, l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux atteint, en principe, les sociétés au même titre que les particuliers.

Mais à ce principe, qui ne souffre aucune exception sous l'empire de la loi du 31 juillet 1917, d'importantes dérogations paraissent devoir être prochainement apportées.

(1) LYON-CAEN et RENAULT, *Traité*, t. I^{er}, n° 270.

1^o Régime de la loi du 31 juillet 1917.

256. — Toutes sociétés commerciales, qu'elles soient constituées sous forme de sociétés en nom collectif, en commandite simple ou par actions, ou de sociétés anonymes, ainsi que toutes sociétés civiles par actions sont personnellement imposables en tant que sociétés. Les sociétés en nom collectif ou en commandite figurent dans les rôles sous leur raison sociale, les sociétés par actions, civiles ou commerciales, sous la désignation de l'objet de l'entreprise. L'imposition assignée au nom de la société porte sur la totalité des profits sociaux.

Les membres de sociétés qui exercent eux-mêmes, pour leur propre compte, un commerce ou une industrie sont personnellement passibles de notre impôt cédulaire pour les bénéfices qu'ils réalisent dans leur affaire particulière. La société constitue, en effet, un être juridique distinct de la personne de chacun des associés, et cet être est imposable à notre taxe sur ses propres bénéfices, et sur ces seuls bénéfices. Il ne saurait donc, notamment, être établi de compensation entre les bénéfices de la société et les pertes subies par les uns ou les autres de ses membres dans des entreprises particulières, ou réciproquement. Ces règles doivent du reste recevoir leur application non seulement lorsqu'il s'agit de sociétés par actions, mais encore en matière de sociétés de personnes (1).

257. — Que décider à l'égard des sociétés de fait? Il faut ici, selon nous, se conformer à la jurisprudence en matière de patente. Cette dernière contribution était applicable non seulement aux sociétés constituées dans les formes prévues par le Code de commerce, mais encore à toutes les associations de même nature que désignait la notoriété publique ou que révélaient des actes constatant la participation aux affaires : il suffisait que l'association existât en fait et qu'elle fût notoire (2).

Les mêmes règles paraissent devoir être admises en notre matière. Comme la loi du 15 juillet 1880 sur les patentes, le titre I^{er} de la loi du 31 juillet 1917 vise les sociétés, mais il ne subordonne pas la régularité de l'imposition à l'existence de toutes les formalités prévues par

(1) Voir dans ce sens, en matière de contribution extraordinaire, l'arrêt du Conseil d'État du 18 février 1921 (req. n° 64997).

(2) TARDIEU, *op. cit.*, n°s 651 et suiv.

la loi pour la constitution des sociétés. Sans doute, la société de fait n'a-t-elle pas la personnalité civile, mais dès l'instant où elle se comporte et agit comme une société régulièrement formée, l'Administration est en droit de la soumettre au même traitement fiscal que cette dernière.

Le point de savoir si une collectivité doit être ou non assujettie personnellement à la taxe sera ainsi, à notre avis, une question de fait que l'agent d'assiette devra résoudre selon les circonstances : les signatures des lettres d'expédition, effets de commerce, quittances, le libellé des factures, des en-têtes de lettres, de l'enseigne de la maison, la participation aux pertes, des locaux loués solidairement aux exploitants seront autant d'indices de l'existence d'une société. La simple participation d'un employé aux bénéfices, alors même que le pourcentage en serait relativement important, ne transformera pas, toutefois, cet employé en associé de fait.

Il n'est évidemment pas possible de tracer des règles précises à cet égard : il n'y a, en cette matière, que des cas d'espèce, auxquels devront être adaptées des solutions appropriées.

258. — *Quid* de l'association en participation ? Cette forme d'association, expressément prévue par l'article 47 du Code de commerce, n'a aucune existence *vis-à-vis des tiers* : son caractère propre est d'être occulte.

On a soutenu que, dans les associations de l'espèce, chacun des associés en participation devait être imposé distinctement et proportionnellement aux bénéfices qu'il a personnellement tirés de l'entreprise. Nous ne partageons pas cette opinion. Sans doute, aucune cotisation ne saurait être établie au nom de la société elle-même, qui est dépourvue de toute personnalité et qui n'existe pas au regard de ce tiers qu'est l'Administration. Mais il importe d'observer que l'association a presque toujours un gérant : ce gérant agit, vis-à-vis des tiers, en son nom personnel. Le fisc ne doit dès lors connaître que lui et l'assujettir personnellement à notre impôt cédulaire d'après la totalité du bénéfice réalisé dans l'entreprise sociale. Dans ce bénéfice doit rester comprise, bien entendu, la part qui revient aux associés autres que le gérant, part qui ne saurait, de toute façon, être assimilée à une charge d'exploitation.

A défaut de gérant, l'associé contractant serait valablement inscrit au rôle.

259. — Pratiquement, il sera parfois assez difficile de distinguer l'association en participation de la société de fait : ni l'une ni l'autre ne sont publiées. Le défaut de publication, l'absence d'un acte constitutif ne sauraient donc faire obstacle au droit de l'Administration de rechercher si, en réalité, la prétendue association en participation n'est pas une société de fait. Si les associés n'ont pas conservé à leur société son caractère occulte, s'ils ont pu, par leur attitude, laisser croire aux tiers que cette société constitue une personnalité civile distincte, la jurisprudence des tribunaux de commerce n'admet pas qu'il y ait là une participation (1). De même un ensemble de présomptions précises et concordantes, l'existence d'un fonds social distinct des apports faits par les participants, d'une raison sociale. autoriseront l'Administration à conclure à l'établissement d'une imposition unique au nom de la société de fait.

260. — *Filiales de sociétés.* — Elles ont une personnalité juridique distincte de celle de la maison-mère. Elles seront donc imposées séparément à raison des bénéfices qu'elles auront personnellement réalisés. Mais ces bénéfices, qui rémunèrent pour leur majeure partie des actions possédées par la maison-mère, viendront à ce titre et en tant que revenus du portefeuille, grossir les résultats bénéficiaires de celle-ci. Devront-ils, dès lors, être imposés de nouveau, cette fois au nom de la maison-mère ! La solution négative doit être admise, par le motif que ces bénéfices auront déjà supporté, entre les mains de la maison-mère, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières prévu par le titre II de la loi du 29 mars 1914.

2° Régime projeté.

261. — Les principes ci-dessus exposés, qui se trouvent commandés par la loi du 31 juillet 1917, sont d'une application particulièrement rigoureuse à l'égard des sociétés en nom collectif ou en commandite : ils ont pour conséquence, notamment, de priver les associés en nom du bénéfice des réductions pour charges de famille auxquelles ils auraient droit, en vertu de l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917, s'ils exerçaient seuls leur commerce. Soit un contribuable ayant six enfants à sa charge : exerçant seul, il bénéficie de ce chef d'une réduction d'impôt appréciable.

(1) LAGARDE et BATARDON, *Les sociétés commerciales*, p. 304.

L'aîné forme-t-il, à sa majorité, avec son père, une société en nom collectif pour l'exploitation du même commerce : cette société, qui a une personnalité distincte de celle de ses membres, ne jouit plus d'aucune réduction !

Cette conséquence, inévitable sous l'empire de la loi du 31 juillet 1917, a ému le Parlement. Il existait un moyen de supprimer la difficulté : c'était de suivre l'exemple de la législation des États-Unis. La *normal tax* fédérale ne frappe, en effet, que les individus et les sociétés par actions : les sociétés de personnes, par contre, y échappent et les membres qui les composent sont, tous, personnellement imposables sur la fraction des bénéfices sociaux qui leur revient (bénéfices distribués et part des réserves).

262. — C'est dans le même esprit qu'a été voté par la Chambre des députés l'article 7 du projet de loi de finances de 1922. Cet article, qui concerne d'une part les sociétés en nom collectif, d'autre part les sociétés en commandite, même par actions (1), a, il est vrai, été disjoint par le Sénat, mais il est permis de penser qu'il sera définitivement voté à court délai.

Complétant l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 il stipule :

a. Que dans les sociétés en nom collectif, chacun des associés est personnellement imposable pour la part des bénéfices sociaux qui correspondent à ses droits dans la société ;

b. Qu'en ce qui concerne les sociétés en commandite, l'impôt cédulaire est de même établi au nom de chacun des commandités pour sa part de bénéfices et, pour le surplus, au nom de la société.

263. — Quelle serait la portée de cette disposition ? Il faut observer tout d'abord qu'elle ne modifierait en rien le mode de calcul du bénéfice imposable de la société. Comme par le passé, le bénéfice social serait fixé de la même manière que s'il devait faire l'objet d'une imposition unique au nom de la société. En particulier, les sommes affectées aux réserves devraient être rapportées au profit total imposable. Ce serait toujours le bénéfice réalisé, et non pas seulement le bénéfice distribué aux associés, qui servirait de base à la taxe.

(1) Il ne change rien, par conséquent, à la situation fiscale des sociétés anonymes.

La réforme consisterait uniquement en ce qu'on ferait table rase, en ce qui touche les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite, de la fiction de la personnalité de la société. Aucune société en nom collectif ne serait plus désormais personnellement passible de notre impôt cédulaire : le bénéfice social — distribué ou mis en réserve — serait, pour le calcul de l'impôt, fictivement réparti entre les associés au prorata de leurs droits dans la société. Il y aurait autant d'impositions cédulaires qu'il existe d'associés ; chacun de ceux-ci serait séparément cotisé sur une base qui comprendrait, outre le profit versé entre ses mains et dont il a pu immédiatement disposer, sa part dans le bénéfice mis en réserve.

La situation des sociétés en commandite simple ou par actions serait un peu différente : dans ces sociétés, comme dans les sociétés en nom collectif, le bénéfice global continuerait à être calculé suivant les mêmes règles qu'auparavant ; mais une imposition subsisterait au nom de la société elle-même. En effet, seuls les associés commandités, c'est-à-dire les membres indéfiniment responsables de la société, seraient personnellement soumis à notre impôt cédulaire sur leurs parts respectives des bénéfices sociaux distribués ou mis en réserve : leur situation serait, en définitive, absolument la même que celle des membres des sociétés en nom collectif. Quant au surplus du profit social, il demeurerait cotisé au nom de la société.

264. — Cette réforme se traduirait :

1° Par une perte pour le Trésor, du fait qu'à l'abattement unique dont bénéficie aujourd'hui la société, serait substituée une pluralité d'abattements, motivée par les impositions séparées établies au nom de chacun des associés ;

2° Par un avantage appréciable pour les associés en nom et associés commandités, lesquels pourraient bénéficier, en matière d'impôt cédulaire, des réductions pour charges de famille, attendu qu'ils figureraient personnellement aux rôles de cet impôt.

265. — Une autre conséquence de cette réforme serait à signaler : c'est que, dans le cas où les associés en nom et les associés commandités exerceraient en outre, pour leur compte personnel, un commerce distinct de l'entreprise sociale, ils seraient en droit de faire masse des résultats de leur affaire personnelle et de la part des résultats sociaux qui leur revient.

Quant aux sociétés de fait, on leur appliquerait désormais également les dispositions dont il s'agit.

Cet article ne modifierait en rien, par contre, le traitement fiscal des associations en participation.

266. — CARTELS. — En vue de se garantir contre les risques professionnels, de combattre l'avisement des prix, plusieurs exploitants — particuliers ou sociétés — se rapprochent, conviennent de se prêter un mutuel appui, d'unir leurs connaissances, leurs activités, de se communiquer leurs procédés de fabrication, etc.; un contrat est signé, qui prévoit les obligations réciproques des parties et la répartition annuelle des bénéfices des diverses entreprises entre les co-contractants (1). Ce contrat ne crée pas une société; c'est un contrat innommé, une alliance de producteurs, un cartel. Chaque participant conserve son autonomie, sa personnalité propre: seulement, en compensation des obligations qui lui sont imposées, il bénéficie d'avantages sous forme de ristournes qui lui sont payées en fin d'exercice.

Il ne peut donc être question d'établir une imposition unique au nom de l'ensemble des co-contractants: chacun des participants — lesquels continuent d'ailleurs à dresser séparément leur comptabilité comme s'ils agissaient seuls — demeure personnellement passible de notre impôt cédulaire.

267. — Mais sur quel bénéfice doit être fixée la cotisation de chaque co-contractant (2)? Sur le profit effectivement et directement tiré par

(1) Une société A garantit par exemple à une société B, moyennant certaines obligations imposées à celle-ci, un bénéfice annuel de 100,000 francs. La société B s'engage, par contre, si ses bénéfices excèdent 200,000 francs, à verser la moitié du surplus à la société A.

(2) Supposons, dans l'exemple cité au renvoi ci-dessus, qu'en 1920, A ait réalisé un bénéfice de 300,000 francs et B un bénéfice de 40,000 francs. B a donc reçu de A une somme de 60,000 francs pour porter son bénéfice au chiffre de 100,000 francs, minimum garanti. Pour 1921, la société B sera-t-elle imposée sur le bénéfice de 40,000 francs, seul bénéfice retiré directement par elle de son exploitation en 1920, la société A restant imposée sur 300,000 francs, montant du bénéfice qu'elle a elle-même effectivement obtenu, dans sa propre entreprise, en 1920; ou bien, la société B sera-t-elle imposée sur 100,000 francs ($40,000 + 60,000$), et la société A sur 240,000 francs ($300,000 - 60,000$)?

lui de sa propre exploitation, compte non tenu des majorations ou mino-
rations qui ont été apportées à ce profit en vertu de la convention de
cartel, ou bien sur ledit profit augmenté ou diminué conformément à
la convention?

En matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre,
la Commission supérieure a admis la première solution (1). Nous esti-
mons que, tout au moins en matière d'impôt cédulaire, c'est la seconde
qui doit prévaloir. Les sommes que se versent mutuellement les co-con-
tractants ont, en effet, le caractère d'indemnités, de ristournes; elles
constituent donc un bénéfice pour celui qui les reçoit et une charge pour
celui qui les paye. Il n'y a là aucune opération d'emploi, aucun partage
de bénéfices entre associés; dans l'exemple cité, le versement de garantie
fait par A à B n'est, en particulier, *que la contre-partie des sujétions*
imposées à B dans l'exercice de son industrie; recette professionnelle
pour B, ce prélèvement est, pour A, une véritable charge de l'exploitation,
analogue à la redevance payée par une société licenciée au propriétaire
du brevet.

Il n'existe, en définitive, de bénéfice effectif pour chacun des partici-
pants qu'après qu'il a été fait application des majorations ou dimi-
nutions stipulées au contrat de péréquation: celui-ci modifie complè-
tement le mode d'exercice de la profession, il influe directement sur les
conditions de l'exploitation. Il serait quelque peu paradoxal de pré-
tendre qu'il reste sans influence sur la fixation même du bénéfice de cette
exploitation (2).

268. — EXPLOITANTS DE NAVIRES. — Plusieurs cas peuvent se pré-
senter :

1° Le ou les navires sont exploités par une société commerciale ordi-
naire: société en nom collectif, en commandite ou anonyme; dans ce
cas, c'est la société qui est imposable dans les conditions du droit com-
mun (sous réserve de l'application éventuelle du régime visé au n° 262,
ci-dessus);

(1) Déc. du 26 octobre 1917, n° 197; du 23 novembre 1917, n° 323.

(2) Pour ce qui est de la contribution extraordinaire, la jurisprudence de
la Commission supérieure se justifie dans une certaine mesure par le fait
qu'en cette matière la base de l'impôt reposait sur une comparaison de
bénéfices, et qu'en faisant état, pour le calcul des profits taxables, des stipu-
lations des contrats de péréquation, on pouvait aboutir à fausser complète-
ment l'assiette de cette comparaison.

2° Le navire est la co-propriété de plusieurs contribuables et ceux-ci l'ont armé en vue de l'exploiter : suivant la jurisprudence civile, ce lien crée entre les copropriétaires une société *sui generis* (1), qui revêtira le caractère tantôt d'une association en participation, tantôt d'une société de fait. Dans le premier cas, l'imposition sera établie au nom du gérant, pour la totalité du bénéfice réalisé, y compris le montant des parts attribuées aux associés non gérants ; dans le second cas, c'est la société de fait qui sera personnellement imposable ;

3° Si les copropriétaires n'exploitent pas eux-mêmes le navire (cas d'un navire appartenant à plusieurs cohéritiers), il y a simplement indivision et non pas société. L'imposition sera établie au nom de celui qui exploite le navire ;

4° MM. Lyon-Caen et Renault (2) citent un cas spécial de copropriété : d'après un usage ancien, le navire se divise parfois en 24 parts (quirats) qui peuvent être diversement réparties entre les copropriétaires.

Un armateur-gérant est habituellement désigné, qui jouit des pouvoirs les plus absolus : l'imposition sera valablement établie au nom de cet armateur-gérant.

268 *bis*. — En principe, et sauf le cas où il existe une société commerciale régulièrement constituée, on établira les impositions par navire.

L'armateur-gérant de plusieurs navires appartenant à des copropriétés différentes n'est pas imposable sur l'ensemble des bénéfices qu'il retire personnellement de ses propres parts de copropriétés, mais distinctement à raison des bénéfices réalisés par chacune des copropriétés dont il gère les intérêts.

SECTION II.

DU LIEU D'IMPOSITION.

269. — L'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 dispose que la taxe est établie au nom de chaque exploitant, pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France, au siège de la direction des entreprises, ou, à défaut, au lieu du principal établissement.

(1) Voir à ce sujet une décision de la Commission supérieure en date du 28 février 1919 (*Rec. off.*, n° 344) ; LYON-CAEN et RENAUT, *Traité*, t. V, n° 298.

(2) *Traité*, t. V, n° 280.

Donc pour un même assujetti — individu ou société — l'impôt cédulaire ne donne lieu, chaque année, qu'à l'établissement d'une cote unique. La patente atteignait le contribuable dans toutes les communes où il exerçait son commerce et où il possédait des locaux professionnels. Il n'en est plus ainsi de la nouvelle taxe : l'exploitant n'y est assujetti qu'en un seul lieu, celui du siège de la direction de son ou de ses entreprises et à raison des bénéfices réalisés dans toutes ses exploitations, maisons ou succursales.

Dans le cas où certaines de ses entreprises ont eu des résultats déficitaires, les pertes ainsi éprouvées viennent, à due concurrence, en déduction des bénéfices réalisés dans les autres entreprises. La base imposable, base unique et globale, est un résultat net (1).

270. — On remarquera que le lieu d'imposition ne sera le siège social de la société ou le domicile du particulier qu'autant que ce siège social ou ce domicile se confondront avec le siège de la direction de l'entreprise : c'est ce dernier siège qui devra seul être envisagé pour la détermination du lieu de l'imposition. Un contribuable dont la maison de commerce et la direction de l'entreprise sont à Paris, et qui habite Saint-Germain, sera dès lors cotisé à l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux dans les rôles de la ville de Paris, mais sera assujetti à Saint-Germain, lieu de sa résidence, à l'impôt général sur le revenu.

Si le siège de la direction de l'entreprise n'est pas situé en France, ou si les diverses entreprises exploitées en France n'ont pas de direction commune, la loi dispose que l'imposition sera établie au lieu du principal établissement. La détermination de ce lieu sera une question de fait à apprécier suivant les circonstances.

271. — Les membres des sociétés en nom collectif et les associés commandités des sociétés en commandite, lorsqu'ils seront personnellement soumis à notre taxe cédulaire, seront imposables, non au lieu de leur domicile, mais au lieu où la société elle-même eût été cotisée, si elle avait continué à être nommément inscrite dans les rôles (n^{os} 261 et suivants).

(1) Pour l'assiette de l'income-tax anglaise, le contribuable exploitant plusieurs entreprises est, de même, en droit d'établir, le cas échéant, une compensation entre pertes et bénéfices.

SECTION III.

ANNUALITÉ DE L'IMPÔT.

272. — Comme la contribution des patentes, notre impôt cédulaire est annuel : l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 prévoit qu'il est établi « un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles ». Quelle est la base de cet impôt ? Ce n'est pas le bénéfice réalisé au cours de l'année même de l'imposition ; c'est, en principe, le profit obtenu pendant l'année précédente. Le contribuable sera, par exemple, imposé au titre de l'année 1922 sur ses bénéfices de 1921.

273. — Cependant il a fallu prévoir le cas où le contribuable dresse son bilan, non pas à la fin de l'année civile, mais en cours d'année : l'exercice commercial court, par exemple, du 1^{er} juillet au 30 juin de l'année suivante. En pareille hypothèse, le contribuable eût été souvent dans l'impossibilité de déclarer exactement, au début de l'année de l'imposition, ses bénéfices de l'année précédente, attendu qu'à la date de sa déclaration, les écritures de l'exercice en cours, écritures comprenant un certain nombre de mois de l'année précédente, auraient pu ne pas être encore définitivement arrêtées : une collectivité ou un particulier dont le bilan est dressé le 31 juillet ne peut, dans les trois premiers mois de 1922, déclarer ses bénéfices de 1921, lesquels ont été réalisés, pour une période de cinq mois, dans un exercice qui ne sera clos que le 31 juillet 1922.

On eût pu concevoir, il est vrai, l'octroi de délais supplémentaires de déclaration en vue de remédier à cette difficulté. Mais, même dans un pareil système, il y aurait eu de graves inconvénients de pratique à vouloir imposer sur leurs bénéfices de l'année antérieure à celle de l'imposition, les contribuables dont l'exercice commercial ne se confond pas avec l'année civile : il eût fallu se livrer, en effet, à des répartitions délicates des bénéfices de chaque exercice entre les années respectivement intéressées par ces exercices et l'on eût retrouvé, dans l'assiette de l'impôt cédulaire, toutes les difficultés qui se sont élevées, en matière de contribution sur les bénéfices de guerre, à l'occasion des répartitions de profits entre périodes imposables.

Pour couper court à ces difficultés, l'article 2 de la loi de 1917 prévoit

que l'impôt est établi sur les bénéfices réalisés « dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile ».

Ainsi donc, au cas d'imposition d'après le bénéfice réel, le profit devant servir de base au calcul de la taxe est, en thèse générale, celui réalisé au cours du dernier exercice de douze mois clos avant le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, que cet exercice coïncide ou non avec l'année civile.

274. — Il résulte de ce qui précède que si tous les assujettis sont, en principe, imposés sur les résultats d'une période d'égale durée — douze mois — cette période n'embrasse pas nécessairement les mêmes mois. Le bénéfice taxable apparaît ainsi comme une donnée tout à fait abstraite, comme une simple *base* qui, une fois déterminée, doit être complètement détachée de la période de laquelle on l'a déduite. Dès l'instant où elle est fixée, cette base appartient, en tant qu'élément de calcul, à l'année au titre de laquelle l'imposition est établie et l'on n'a plus à se préoccuper de la période dont les résultats ont servi à sa détermination.

275. — Notons en passant que le législateur emploie l'expression « exercice » dans son sens normal de période de douze mois : la base de l'impôt sera donc établie, en cours d'exploitation, d'après les données des seuls bilans afférents à une période de cette durée, à l'exclusion des comptes, semestriels ou autres, que le contribuable peut être amené à dresser pendant l'année.

276. — Des règles précisées ci-dessus découle la conséquence suivante : la patente était établie pour l'année entière à raison des faits existant au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition ; eu égard au mode de fixation du nouvel impôt, ce principe ne peut plus recevoir ici son application : le contribuable qui a cessé l'exercice de sa profession dans le courant de 1921, le 30 avril par exemple, n'en est pas moins passible de l'impôt au titre de l'année 1922, *bien qu'il n'exerce plus au 1^{er} janvier de cette dernière année*, d'après les bénéfices qu'il a tirés de son entreprise du 1^{er} janvier au 30 avril 1921 (en supposant que l'exercice coïncide avec l'année civile).

La base de la taxe est, aux termes de la loi, le bénéfice réalisé au cours

de l'année ou de l'exercice précédant le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition : il est sans intérêt, dès lors, que le contribuable ait cessé d'exploiter à cette dernière date ; pourvu qu'il ait réalisé des profits au cours de l'année ou de l'exercice précédents, il est imposable.

277. — Il en est ainsi, notamment, du commerçant étranger, qui, ayant réalisé des bénéfices sur notre territoire, a quitté la France avant le 1^{er} janvier de l'année d'imposition : nonobstant son départ, ce commerçant doit faire l'objet d'une cotisation, puisqu'il remplit la condition nécessaire et suffisante prévue par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 (1).¹

278. — De même, en cas de décès du redevable en cours d'année, l'imposition sera portée, dans le rôle établi au titre de l'année suivante, au nom des ayants droit.

279. — En définitive, il faut faire complètement table rase, en notre matière, de la règle qui dominait l'assiette de la patente, impôt exigible du seul fait de l'exercice, à un moment déterminé — le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition — d'un commerce non exempté.

280. — S'il y a cession du fonds de commerce en cours d'année, une imposition est établie, dès l'année suivante, au nom du cédant à raison de la part qui lui est revenue dans les bénéfices. Quant au cessionnaire, il ne sera cotisé qu'au titre de l'année ayant suivi la date de clôture de son premier exercice comptable (2) : c'est l'application pure et simple du principe selon lequel les contribuables ayant entrepris l'exercice d'une profession ne sont assujettis à l'impôt, quand celui-ci doit être calculé sur le profit réel, que dans l'année suivant l'expiration de leur premier exercice commercial.

281. — Les règles ci-dessus étaient d'ailleurs applicables dès la première année d'établissement du nouvel impôt. L'article 56 de la loi du

(1) Voir, dans ce sens, une réponse écrite du Ministre des Finances à M. Landrodie, sénateur (*J. O.* du 15 juin 1921, Débats, Sénat, p. 1374).

(2) A moins qu'il n'ait opté pour la fixation du bénéfice imposable en fonction de son chiffre d'affaires (voir nos 232 et suiv.).

31 juillet 1917 disposait que cette loi devait recevoir son application « à partir du 1^{er} janvier 1918 » : il en résultait nécessairement que l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux devait être établi et perçu dès l'année 1918, ce qui avait pour conséquence de soumettre à la nouvelle taxe des bénéfices réalisés antérieurement au 1^{er} janvier 1918. Certains ont contesté à l'Administration le droit d'imposer les profits de l'espèce en se basant notamment sur ce que ces profits avaient été obtenus à une époque où la patente était encore perçue en part de l'État et qu'ainsi il y avait double emploi au préjudice du contribuable. Cette opinion ne pouvait prévaloir en présence de la disposition formelle de la loi prescrivant que les nouveaux impôts cédulaires entreraient en application à compter de l'année 1918.

282. — Mais que décider à l'égard des contribuables qui, ayant réalisé des bénéfices au cours de l'exercice ou de l'année antérieurs au 1^{er} janvier 1918, avaient cessé leur profession à cette dernière date ? Ces contribuables, qui, au moment de l'entrée en application de la loi, n'exerçaient plus aucune profession passible de notre impôt cédulaire, pouvaient-ils, néanmoins, être soumis à cet impôt en 1918 ? La négative eût dû, semble-t-il, prévaloir. Ce n'est pas, cependant, ce qu'a pensé le Conseil d'État, qui, par un arrêt du 8 août 1921 (req. n° 72851), a décidé que le fait qu'un contribuable avait cessé d'exercer son commerce au mois d'octobre 1917 n'était pas de nature à faire obstacle à son imposition pour l'année 1918.

283. — Nous avons vu que, dans la majorité des cas, l'assujetti peut être imposé à son gré soit sur son bénéfice réel, soit d'après un bénéfice fixé en fonction de son chiffre d'affaires. En raison du caractère annuel de l'impôt, le contribuable pourra, en principe, exercer son droit d'option chaque année, le choix qu'il aura fait pour la fixation de l'imposition d'une année déterminée ne le liant pas pour les années suivantes.

La faculté d'option ainsi accordée aux contribuables est extrêmement dangereuse pour le Trésor et il semble bien que l'on n'ait pas accordé jusqu'à présent une attention suffisante à cette question, pourtant grosse de répercussions. Par des alternances savamment combinées de fixations directes et de fixations forfaitaires du bénéfice imposable, l'assujetti peut, en effet, arriver à soustraire à la taxe une part importante de ses

profits (1). C'est un des multiples inconvénients de la dualité de systèmes admise par la législation actuelle.

284. — Il pourra toutefois, à notre avis, être dérogé au principe, au cas d'entreprise d'une durée limitée et susceptible, par sa nature, de ne produire de bénéfices qu'à une date déterminée de son existence et à cette date seulement. Dans les cas de l'espèce, le contribuable aurait avantage à demander l'évaluation d'après les résultats effectifs de l'affaire pour les années déficitaires et à abandonner ce mode de taxation pour choisir la taxation d'après le chiffre d'affaires, à l'égard de l'année productive. Mais ce serait-là un moyen détourné de fausser, de réduire le taux de l'impôt, puisque, contrairement à la volonté du législateur, il aboutirait à soustraire à la taxe une partie souvent notable des bénéfices de l'entreprise. On n'est pas en droit de prêter cette intention absurde au Parlement : en pareil cas, l'Administration sera donc fondée à exiger du contribuable que, pendant toute la durée de l'entreprise dont il s'agit, il s'en tienne au même mode d'évaluation — forfaitaire ou d'après les résultats réels — du bénéfice imposable. Si le juge administratif ne sanctionnait pas cette manière de voir, il ferait peut être une interprétation extrêmement littérale de la loi, mais il transformerait l'établissement de notre impôt en une plaisanterie dont le Trésor ferait les frais.

SECTION IV.

CALCUL DE LA BASE D'IMPOSITION.

§ 1. *Fixation directe du bénéfice.*

285. — ASSUJETTIS IMPOSABLES SUR LE BÉNÉFICE NET RÉEL. — Il existe deux catégories de contribuables qui sont obligatoirement imposés sur leur bénéfice net réel, tel qu'il a été défini ci-dessus au chapitre III.

(1) *Exemple* : un commerçant dresse chaque année son bilan au 30 juin. L'exercice 1^{er} juillet 1918-30 juin 1919 ayant été médiocre, l'assujetti en prend les résultats pour base de son imposition de 1920. Par contre, l'exercice 1^{er} juillet 1919-30 juin 1920 est extrêmement productif, par suite d'un chiffre d'affaires exceptionnel réalisé dans le 2^e semestre de 1919. Le contribuable

Ce sont tout d'abord, aux termes de l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, « les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'Administration de l'Enregistrement ». Quelles sont ces sociétés ? Ainsi qu'on l'a fait remarquer (1) « il n'y a pas, à proprement parler, de sociétés dont les bilans soient obligatoirement communiqués à l'Administration de l'Enregistrement : il y a des sociétés, celles qui ont émis des actions ou des obligations, ainsi que toutes celles qui ont pour objet l'industrie des assurances ou celle des transports, qui doivent communiquer à l'Enregistrement, non pas seulement leurs bilans, mais tous leurs livres de comptabilité ». Ce ne sont pas ces sociétés qui ont été visées par l'article 4. En réalité, le législateur n'a voulu désigner que les sociétés qui, en vertu de l'article 2, 3°, de la loi du 29 juin 1872, doivent déposer au bureau de l'Enregistrement de leur siège social ou administratif les comptes rendus et extraits des délibérations de leurs conseils d'administration ou de leurs assemblées d'actionnaires en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (2). Telle est l'interprétation qui a été donnée au texte par l'Administration des Contributions directes (3), laquelle en déduit que ce sont, en définitive, les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions que vise l'article 4 (4).

prendra dès lors, pour base de son imposition de 1921, son chiffre d'affaires de 1920, faisant ainsi échapper à la taxe la masse des profits qu'il a obtenus en fin 1919. On peut aisément concevoir les résultats... heureux auxquels le contribuable pourra parvenir par l'emploi habituel de telles substitutions !

(1) *Revue des impôts sur le commerce et l'industrie*, art. 116.

(2) « Comme les bilans sont généralement annexés aux extraits des délibérations des assemblées, le législateur a vraisemblablement désigné la partie pour le tout et soumis à l'obligation de déclarer leur bénéfice net à l'Administration des Contributions directes toutes les sociétés qui sont tenues de déclarer à l'Enregistrement, en vertu de la loi du 29 juin 1872, leur revenu distribué. » (*Revue des impôts*, art. 116.)

(3) Instruction du 30 mars 1918, n° 28.

(4) Voir, dans le même sens, le rapport Dumesnil, p. 158, commentaire de l'ancien article 6 (article 4 actuel). Quant aux sociétés par parts d'intérêts dont les dividendes sont fixés par délibérations de conseils d'administration ou d'assemblées d'intéressés, elles sont bien tenues de déposer au bureau de l'enregistrement un extrait de ces délibérations, mais, si le bilan n'y est pas annexé, il est douteux que l'Enregistrement puisse en exiger la communication (voir MAGUÉRO, *Traité alphabétique de l'Enregistrement*, 2^e édit., Impôt sur le revenu, n° 429).

286. — Il y a un deuxième groupe de redevables obligatoirement imposés sur leurs bénéfices réels : ce sont, toujours suivant l'article 4, « les contribuables qui auront déjà déclaré le chiffre de leurs bénéfices réels, en vue de l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices supplémentaires réalisés pendant la guerre, tant qu'ils seront assujettis à cette contribution ». Voici encore une rédaction vicieuse : à interpréter ce texte à la lettre, on aboutirait à cette conclusion que doivent seuls être assujettis à notre impôt cédulaire d'après leurs bénéfices réels les bénéficiaires de guerre qui ont souscrit la déclaration de leurs profits. Telle n'a évidemment pas été l'intention du législateur : celui-ci a envisagé le cas normal du contribuable qui a déclaré ses bénéfices de guerre, mais il n'a manifestement pas entendu exclure de la taxation d'après le bénéfice réel les assujettis qui se sont laissé imposer d'office à la contribution extraordinaire. Donc, même à défaut de la déclaration prescrite par la loi du 1^{er} juillet 1916, les bénéficiaires de guerre passibles de la contribution extraordinaire doivent être assujettis à notre impôt sur leurs profits effectifs.

287. — Mais alors que pour les sociétés par actions, la taxation sur le bénéfice réel est une obligation permanente, ce mode d'imposition n'est obligatoirement applicable aux redevables de la contribution extraordinaire que « tant qu'ils seront assujettis à cette contribution ». Lorsqu'il n'en sera plus ainsi, les bénéficiaires de guerre retomberont dans le droit commun et, à moins qu'ils ne soient des sociétés par actions, ils pourront à leur volonté être taxés par voie directe ou suivant la formule forfaitaire de l'article 6.

288. — La contribution extraordinaire ayant cessé d'être appliquée à partir du 1^{er} juillet 1920, les personnes et sociétés soumises à cette contribution pour la dernière période d'imposition (1) ne pouvaient encore, pour 1921, être assujetties à notre impôt cédulaire que sur leurs bénéfices réels : de toute façon, en effet, l'année civile 1920 ou l'exercice de douze mois dont les résultats devaient servir de base à l'impôt cédulaire dû au titre de 1921 comprenaient une période plus ou moins

(1) La dernière période d'imposition englobe le premier semestre de 1920 (loi du 25 juin 1920, art. 12).

étendue dont les bénéfices étaient passibles de la contribution extraordinaire. A partir du 1^{er} janvier 1922, au contraire, les bénéficiaires de guerre ont pu, à l'exception des sociétés par actions, user pleinement du droit d'option conféré par la loi de 1917.

289. — Le motif qui a conduit le législateur à décider que les deux catégories de contribuables ci-dessus visées seraient cotisées d'après le bénéfice net réel est facile à saisir : dès l'instant, en effet, où les redevables appartenant à ces catégories avaient dû déjà mettre à la disposition de l'Administration des Finances les éléments permettant de déterminer leur profit net effectif, pour le calcul d'autres impôts (taxe sur le revenu des valeurs mobilières ou contribution sur les bénéfices de guerre), il n'y avait aucune raison de ne pas utiliser, pour l'assiette de notre impôt, les renseignements dont il s'agit.

Ce n'est pas à dire, d'ailleurs, que l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux doive être rigoureusement basé sur les chiffres qui ont servi préalablement à la détermination soit de la taxe sur le revenu, soit même de la contribution extraordinaire. La taxe sur le revenu ne frappe, en effet, que le bénéfice distribué, alors que notre impôt atteint même les bénéfices mis en réserve. D'autre part, le bénéfice ayant servi de base à la contribution extraordinaire ne doit, en particulier, être retenu pour l'établissement de notre impôt cédulaire que sous déduction : 1° de la contribution extraordinaire prélevée sur ce bénéfice ; 2° le cas échéant, de la valeur locative des immeubles professionnels, lorsque ces immeubles sont la propriété de l'exploitant ; 3° des participations d'employés maintenues dans le profit soumis à la contribution extraordinaire, etc. (1).

En définitive, chacun de ces trois impôts, bien que basé sur le bénéfice réel de l'entreprise, a des règles d'assiette qui lui sont propres et ceci explique suffisamment que la base de l'un n'est pas nécessairement identique à celles des autres.

(1) On observera, du reste, que pour l'évaluation du bénéfice, base de l'impôt cédulaire, le contrôleur n'est pas strictement lié, en tout état de cause, par le chiffre retenu en vue de la fixation de la contribution extraordinaire ; s'il reconnaît, notamment, que, pour une raison quelconque, ce chiffre est atténué, il est en droit d'en faire abstraction et de lui substituer le bénéfice réel de l'entreprise, à condition, bien entendu, d'être en mesure d'apporter la justification, le cas échéant, du rehaussement ainsi pratiqué.

290. — Les deux groupes de redevables dont il a été parlé ci-dessus — sociétés par actions et assujettis à la contribution extraordinaire — sont, comme il a été dit, *obligatoirement* cotisés d'après leur bénéfice réel. Tous les autres commerçants et industriels disposent d'un droit d'option : ils sont *facultativement* imposables sur leurs profits effectifs. Ceux d'entre eux qui entendent être taxés sur leur bénéfice net réel doivent, avant le 1^{er} avril de chaque année, remettre au contrôleur des contributions directes « un résumé de leur compte de profits et pertes » de l'année précédente (loi du 31 juillet 1917, art. 4). C'est, en définitive, au mode d'évaluation directe du bénéfice net que vont les préférences du législateur de 1917 : ce système lui apparaît, au fond, comme étant le seul en harmonie avec l'économie générale du nouveau régime fiscal, et il le met à la disposition de tout contribuable qui en exprime le désir. L'évaluation indirecte n'est qu'un pis-aller, qu'un moyen de fortune que, pour des raisons d'opportunité, de sentiment pourrait-on dire, l'on est obligé de subir provisoirement.

L'article 4 vise le compte de profits et pertes « de l'année précédente ». Conformément au principe général posé par l'article 2, il convient d'admettre que, si l'exercice commercial du redevable ne coïncide pas avec l'année civile, c'est le résumé du compte de profits et pertes de l'exercice comptable ayant pris fin au cours de l'année précédant celle de l'imposition qui doit être produit.

291. — En résumé, sont imposables sur leur bénéfice net réel :

1^o Obligatoirement, et d'une manière permanente, les sociétés par actions ;

2^o Obligatoirement, mais seulement tant qu'ils sont assujettis à la contribution extraordinaire, les commerçants et industriels ayant réalisé des bénéfices de guerre ;

3^o Facultativement, et en vertu d'un droit d'option qu'elles peuvent exercer chaque année, toutes autres personnes ou sociétés qui, avant le 1^{er} avril, ont adressé au Service des contributions directes un résumé de leur compte de profits et pertes de l'exercice précédent.

292. — DÉCLARATIONS. — Les sociétés par actions n'ont à produire spontanément aucune déclaration de leurs bénéfices au contrôleur des contributions directes. Cette formalité eût, en fait, formé double emploi

avec le dépôt, effectué par lesdites sociétés au bureau de l'Enregistrement, de leur bilan et des extraits des délibérations de leurs conseils d'administration ou de leurs assemblées générales : elle n'est donc pas imposée par la loi et l'Administration, de son côté, ne l'exige pas (1). C'est au contrôleur qu'il appartient de rechercher celles des sociétés de l'espèce qui sont imposables dans sa circonscription et de réunir les renseignements nécessaires à l'établissement de l'impôt dû par ces sociétés.

De même, aucune déclaration spéciale à notre impôt cédulaire n'est exigible des assujettis à la contribution extraordinaire : ces assujettis ont, en effet, déjà été amenés à s'expliquer sur le montant de leurs bénéfices, soit dans la déclaration qu'ils ont produite en vertu de la loi du 1^{er} juillet 1916, soit au cours de la procédure consécutive à leur taxation d'office à la contribution sur les bénéfices de guerre.

293. — Quant aux contribuables ayant opté pour la fixation directe de leur bénéfice réel, ils n'ont pas, à proprement parler, une véritable déclaration à souscrire : ils peuvent se borner, d'après la loi, à envoyer au contrôleur le résumé de leur compte de profits et pertes (2). Ce résumé, produit seul, constitue évidemment un document incontrôlable. Il ne peut être de quelque utilité que si l'Administration est mise à même d'en vérifier les données au vu de l'ensemble des documents comptables de l'entreprise. L'article 4, *in fine*, précise donc avec raison que les contribuables qui adressent au contrôleur leur compte de profits et pertes doivent prendre l'engagement « de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toutes justifications nécessaires ». S'ils n'envoient pas au contrôleur, dans le délai légal, le compte dont il s'agit, ou si, l'ayant envoyé, ils ne permettent pas de le rapprocher de la comptabilité, leur bénéfice imposable est fixé suivant la méthode indirecte.

La production du compte de profits et pertes étant, pour les contribuables en question, une simple faculté, l'envoi tardif de ce compte ne comporte aucune sanction.

En toute hypothèse, le contrôleur délivre au contribuable récépissé du résumé du compte.

(1) Instruction du 30 mars 1918, n^{os} 29 et 48.

(2) Aucune forme spéciale n'est prévue pour la présentation de ce résumé et il suffit qu'il énonce les éléments essentiels intervenant dans la détermination du bénéfice net : produit brut, frais généraux, amortissements (Instruction du 30 mars 1918, n^o 31).

294. — FIXATION DE LA BASE D'IMPOSITION. — En vertu de l'article 5 de la loi du 31 juillet 1917, pour établir l'imposition des contribuables appartenant aux trois catégories précédentes, c'est-à-dire des redevables imposés sur leur bénéfice net réel, « le contrôleur peut demander aux intéressés tous les renseignements dont il a besoin ». On ne saurait concevoir de formule plus générale. Le législateur s'est montré conséquent avec lui-même : qui dit déclaration du bénéfice réel, dit contrôle ; ceci est le corollaire indispensable de cela. C'est la formule à laquelle on est toujours et fatalement obligé de revenir dans tout système d'impôt sur le revenu digne de cette appellation. L'agent fiscal pourra donc consulter tous les documents comptables de l'entreprise, se faire communiquer tous les comptes dont le solde vient se fondre au compte de profits et pertes, demander la justification de toutes les dépenses figurant parmi les frais d'exploitation ou les frais généraux, se faire représenter toutes factures qu'il jugera utiles. Ses investigations pourront d'ailleurs porter non seulement sur les comptes de l'année envisagée pour le calcul du bénéfice imposable, mais encore sur les écritures des exercices précédents : ce n'est notamment que par l'examen approfondi des bilans ou inventaires successifs qu'il pourra se faire une idée du jeu de certains comptes (amortissements, réserves, provisions, création ou disparition de comptes divers, etc.).

295. — Le contrôleur peut demander ces éclaircissements soit par écrit soit verbalement : l'article 5 prévoit « qu'il entend les intéressés dont l'audition lui paraît utile ou qui demandent à fournir des explications orales ». En cas de besoin, il faut lui reconnaître le droit de procéder sur place à des vérifications de la comptabilité : certains contrôles seraient, en effet, pratiquement impossibles sur les seuls documents qui lui sont fournis à son cabinet.

296. — A l'égard des contribuables imposés sur leurs bénéfices réels dans les conditions prévues par l'article 4, ce pouvoir d'investigation existe absolu, *quelle que soit l'importance du chiffre d'affaires de l'entreprise* : tous les contribuables de l'espèce doivent, sans exception, se prêter, le cas échéant, à l'examen de leur comptabilité, de toute leur comptabilité. L'Administration tient directement ce droit de l'article 5 de la loi du 31 juillet 1917.

297. — La fixation directe de la base d'imposition n'est soumise à aucune forme particulière de procédure; elle résulte d'un débat contradictoire entre le contribuable et l'agent du fisc. En cas de désaccord entre les deux parties, le contrôleur n'est évidemment pas lié par l'estimation proposée par l'assujetti; il détermine la base d'imposition d'après le chiffre qui lui paraît être l'expression de la réalité, « sauf recours des intéressés, après l'émission des rôles, par la voie contentieuse » (article 5, *in fine*).

Une présomption d'exactitude s'attache, devant la juridiction contentieuse, à l'évaluation retenue par le contribuable qui a communiqué à l'Administration tous les renseignements dont celle-ci avait besoin : s'étant strictement conformé à la loi, le réclamant est en droit de soutenir que le bénéfice déclaré par lui est exact et c'est à l'Administration qu'il appartient de faire la preuve de l'atténuation de ce bénéfice.

Si, au contraire, le contribuable n'a pas fourni au contrôleur, lors de l'établissement de sa cotisation, tous les éclaircissements demandés, s'il a refusé par exemple de donner communication de certains comptes, de justifier de certaines charges, de produire certaines factures, il est en plus mauvaise posture : contestant la quotité du chiffre du bénéfice taxé, il lui incombe alors d'apporter devant le juge administratif la démonstration que ce chiffre est exagéré, en produisant les justifications qu'il a négligé ou refusé de fournir antérieurement.

§ 2. Fixation indirecte du bénéfice.

298. — ASSUJETTIS IMPOSABLES SUR LE BÉNÉFICE FORFAITAIRE. — Tous les contribuables autres que : 1° les sociétés par actions; 2° les assujettis à la contribution extraordinaire; 3° ceux qui, avant le 1^{er} avril, ont adressé au contrôleur le résumé de leur compte de profits et pertes, voient leur bénéfice imposable fixé suivant la méthode indirecte, c'est-à-dire en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise. « A défaut des communications prévues à l'article 4, dispose l'article 6 de la loi du 31 juillet 1917, le bénéfice est évalué par application au chiffre d'affaires de coefficients appropriés. »

La discrimination des assujettis imposables d'après la méthode indirecte ne présentera d'une manière générale aucune difficulté. Le cas des contribuables entreprenant l'exercice d'une profession est cependant à si-

gnaler ; on sait que ces contribuables sont assujettis à notre impôt cédulaire : a) dès l'année suivant celle du commencement de l'exploitation, dans le cas où leur bénéfice est déterminé d'après le chiffre d'affaires (1) ; b) seulement dans l'année suivant l'expiration de leur premier exercice comptable — lequel ne coïncide pas nécessairement avec l'année civile — lorsque leur impôt doit être calculé sur le bénéfice réel.

En conséquence, il appartient au contrôleur d'inviter en temps utile les redevables qui ont la faculté d'opter entre les deux modes d'imposition à faire connaître le régime sous lequel ils entendent se placer.

299. — DÉCLARATIONS. — Sous l'empire de la loi du 31 juillet 1917, les contribuables qui désiraient être taxés d'après leur chiffre d'affaires n'avaient pas à prendre l'initiative de déclarer ce chiffre. L'article 9 disposait seulement que, sous peine d'une majoration de 50 p. 100, les personnes et sociétés assujetties à l'impôt devaient, si elles en étaient requises par une lettre recommandée du contrôleur des contributions directes, faire connaître par écrit, dans un délai de vingt jours à dater de la réception de ladite lettre, le montant de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente et fournir à cet égard toutes justifications nécessaires. Ainsi donc, dans le système instauré par la loi de 1917, pas de déclaration spontanée, par le contribuable, du montant de son chiffre d'affaires ; dans tous les cas, l'assujetti attendait, pour produire sa déclaration, d'y être invité par l'agent du fisc.

300. — L'article 3 de la loi du 25 juin 1920 a profondément modifié l'article 9 du texte de 1917 : ce dernier texte ne demeure actuellement applicable qu'aux contribuables, particuliers ou sociétés, dont le chiffre d'affaires de l'année précédant celle de l'imposition ne dépasse pas 50,000 francs.

Par contre, en vertu de l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, à partir du 1^{er} janvier 1921 « les personnes et sociétés assujetties à l'impôt, qui ne rentrent pas dans la catégorie visée à l'article 4, sont tenues de faire parvenir au contrôleur des contributions directes, avant le 1^{er} avril de chaque année, la déclaration écrite de leur chiffre d'affaires pendant

(1) Le chiffre d'affaires à envisager étant celui de l'année civile ou de la fraction d'année civile précédant l'année de l'imposition (loi du 31 juillet 1917, art. 9).

l'année précédente, toutes les fois que ce chiffre dépasse la somme de 50,000 francs. A défaut de déclaration dans le délai imparti, l'impôt est majoré de 10 p. 100. »

301. — On peut, en définitive, répartir aujourd'hui en deux groupes les contribuables dont le bénéfice imposable est évalué d'après le chiffre d'affaires :

1° Les assujettis qui, dans l'année civile précédant celle de l'imposition, ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 50,000 francs : conformément à l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, ces assujettis sont dans l'obligation d'en faire connaître spontanément par écrit le montant au contrôleur avant le 1^{er} avril de chaque année, sous peine d'être frappés d'une majoration d'impôt de 10 p. 100. La déclaration doit être écrite : telle est la seule condition de forme exigée par la loi. Pourvu qu'elle soit fournie dans les trois premiers mois de l'année, le contrôleur des contributions directes doit donc, le cas échéant, tenir pour valable, en la forme, l'indication écrite du chiffre d'affaires consignée par le contribuable soit dans la déclaration produite en vue de l'établissement de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires instituée par l'article 14 de la loi du 31 juillet 1917, soit dans la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu.

Si les contribuables dont le chiffre d'affaires dépasse 50,000 francs n'ont pas souscrit, avant le 1^{er} avril, la déclaration spontanée prévue par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, ils doivent, toujours d'après le même article, « s'ils en sont requis par le contrôleur, produire la même déclaration dans un délai de vingt jours à compter de la réception de l'avis qui leur est adressé. Passé ce délai, le chiffre d'affaires est évalué d'office et l'impôt est majoré de moitié ».

302. — 2° Les contribuables qui, dans l'année civile précédant l'exercice d'imposition, ont réalisé un chiffre d'affaires égal ou inférieur à 50,000 francs : pour ces contribuables, l'article 3 de la loi du 25 juin 1920 maintient purement et simplement le régime antérieur, tel qu'il a été fixé par l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917. Les assujettis n'ont à prendre l'initiative d'aucune déclaration ; ils ne produiront celle-ci que sur la mise en demeure du contrôleur et dans les vingt jours suivant la réception de cette invitation. Donc, à l'égard des contribuables de l'espèce, la pénalité de 10 p. 100, pour défaut de déclaration spontanée du chiffre d'affaires dans les trois premiers mois de l'année, ne sera

jamais appliquée. Par contre, si, postérieurement au 1^{er} avril, ils sont régulièrement invités par le contrôleur à faire connaître leur chiffre d'affaires et s'ils ne donnent pas satisfaction à cette demande dans le délai légal de vingt jours, les assujettis en question voient, comme par le passé, leur chiffre d'affaires évalué d'office par l'agent du fisc et leur impôt est majoré de moitié.

303. — Il importe d'observer, d'ailleurs, que le contrôleur des contributions directes n'est pas strictement tenu d'exiger dans tous les cas des contribuables la déclaration écrite de leur chiffre d'affaires. L'article 9 de la loi du 31 juillet 1917 prévoyait déjà que cette déclaration écrite ne devait être souscrite que si le contribuable avait été requis de la produire par le contrôleur. C'est à dessein que cette formule conditionnelle avait été employée: le législateur avait voulu laisser l'agent du fisc libre d'apprécier les cas dans lesquels une déclaration écrite du chiffre d'affaires lui paraîtrait inutile: pour nombre de petits commerçants, en effet, le contrôleur est en situation de déterminer le chiffre d'affaires avec une approximation suffisante, à l'aide des renseignements de toute nature qu'il recueille soit dans les bureaux des administrations publiques, soit au cours de ses tournées, soit au vu des signes extérieurs de l'entreprise, soit même dans ses entretiens avec les intéressés. Il avait dès lors paru inutile au Parlement d'astreindre ces contribuables modestes, généralement peu familiarisés avec les formalités administratives, à produire annuellement la déclaration de leur chiffre d'affaires, chiffre que l'Administration est le plus souvent à même de fixer au moyen des divers éléments d'appréciation dont elle dispose (1).

Donc, déjà sous l'empire de la loi du 31 juillet 1917, le contrôleur pouvait se dispenser de demander aux contribuables ne réalisant notablement que de faibles bénéfices la déclaration écrite de leur chiffre d'affaires. Pour ces contribuables, les instructions administratives précisaient qu'il était en droit d'évaluer d'office le chiffre d'affaires « d'après

(1) La déclaration obligatoire peut se comprendre quand il s'agit de contribuables importants ayant bureau, comptabilité, employés... Mais il ne faut pas oublier que la grande majorité des assujettis sera composée de commerçants très modestes auxquels il ne faut imposer que le minimum de formalités. C'est surtout par des entretiens que le contrôleur arrivera à asseoir l'impôt pour cette catégorie d'imposables (rapport Dumesnil, commentaire de l'ancien article 11, article 9 actuel, p. 161 et suiv.).

les signes extérieurs de l'importance des opérations professionnelles et les explications des intéressés », et même, allant plus loin, elles ajoutaient qu'il pouvait « s'abstenir de requérir une déclaration écrite des industriels et commerçants qui se montreraient disposés à lui fournir verbalement les indications nécessaires avec justifications à l'appui » (1).

304. — Cette situation ne se trouve pas modifiée du fait de l'article 3 de la loi du 25 juin 1920 : eu égard aux termes dans lesquels est conçue cette disposition — la formule conditionnelle de la loi de 1917 est maintenue au texte — le contrôleur demeure libre d'inviter ou non les contribuables à faire connaître par écrit leur chiffre d'affaires, et il possède ce pouvoir d'appréciation non seulement à l'égard des petits commerçants dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 50,000 francs, mais encore en ce qui touche les assujettis qui, réalisant un chiffre d'affaires supérieur à cette somme, auraient dû, régulièrement, en produire la déclaration spontanée avant le 1^{er} avril et ne l'ont pas fait.

304 bis. — Les règles qui viennent d'être rappelées ci-dessus (n^{os} 299 à 304) sont celles qui découlent d'une interprétation stricte des textes spéciaux à notre impôt cédulaire.

Mais l'établissement, par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920, d'un impôt sur le chiffre d'affaires, a constitué un fait nouveau qui a eu des répercussions nécessaires sur l'assiette de la taxe directe sur les bénéfices commerciaux.

En particulier, l'Administration des Contributions directes, chargée de l'établissement de cette dernière taxe, ne pouvait ignorer que l'article 67, alinéa 2^o, de la loi du 25 juin 1920, impose aux redevables de l'impôt indirect sur le chiffre d'affaires l'obligation de remettre mensuellement aux agents soit de l'Enregistrement, soit des Contributions indirectes, soit des Douanes, suivant les cas, un relevé du montant total de leurs affaires pendant le mois précédent.

En vue d'éviter aux contribuables d'avoir à déclarer deux fois, à deux Administrations différentes, leur chiffre d'affaires, l'Administration des Contributions directes a admis que, sauf les cas où elles ne s'appliquent, à raison des exemptions légales (art. 60 de la loi du 25 juin 1920 et art. 13 de la loi du 31 juillet 1920) qu'à une fraction du chiffre d'affaires.

(1) Instruction du 30 mars 1918, n^o 52.

fares de l'entreprise, les déclarations souscrites à l'Administration compétente pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires (déclarations mensuelles ou déclaration globale pour la fixation du forfait prévu par l'article 28 de la loi du 31 décembre 1921) devront être considérées comme tenant lieu de la déclaration annuelle exigée, en matière d'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux, par l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917.

Le Service des Contributions directes a pris les dispositions utiles pour recueillir au début de chaque année auprès des autres Administrations fiscales les indications relatives au montant du chiffre d'affaires déclaré au cours de l'année précédente par les redevables de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Les contrôleurs des Contributions directes n'ont donc plus, en fait, à demander une déclaration spéciale à ceux de ces redevables qui ont rempli leurs obligations au regard de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

305. — FIXATION DE LA BASE D'IMPOSITION. — La demande du chiffre d'affaires, dans les cas où, actuellement encore, cette demande est nécessaire, est faite par le contrôleur au moyen d'une lettre envoyée sous pli recommandé. Cette formalité — la recommandation — qui était expressément prévue par l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, ne figure plus, il est vrai, dans la nouvelle rédaction qui a été donnée de cette disposition par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, mais elle n'en reste pas moins obligatoire car elle est indispensable pour fixer avec précision le point de départ du délai dans lequel doit être déclaré le chiffre d'affaires, délai de vingt jours courant de la date de réception du pli par le contribuable.

Il est délivré récépissé à celui-ci de la déclaration de son chiffre d'affaires.

306. — Que le chiffre d'affaires ait été déclaré spontanément ou sur mise en demeure, ou même qu'il ait été fourni par une autre Administration fiscale, ou fixé directement par le contrôleur, celui-ci peut toujours, avant de fixer la base d'imposition, exiger des intéressés « toutes les justifications nécessaires » (lois du 31 juillet 1917, art. 9, et du 25 juin 1920, art. 3), à moins que la déclaration du chiffre d'affaires n'ait déjà donné lieu à une vérification opérée par un autre service financier, auquel cas les résultats de cette vérification doivent, en principe, être admis.

Quelle est la nature de ces justifications? Pour résoudre cette question,

il ne faut pas perdre de vue qu'on se trouve ici en présence de contribuables pour lesquels la base d'évaluation du bénéfice imposable est constituée, non par les données du compte de profits et pertes, mais par le chiffre d'affaires. Ainsi que le faisait observer le rapporteur, à la Chambre, de la loi de 1917, les justifications que sont tenus de fournir les contribuables en question ne doivent donc s'entendre que de celles qui sont propres à établir l'exactitude du chiffre d'affaires. Sans doute, ce n'est généralement que par la production de documents comptables que les intéressés peuvent apporter les justifications de l'espèce, mais dès l'instant où les documents qu'ils communiquent au contrôleur sont suffisants pour permettre de dégager leur chiffre d'affaires, ils ont satisfait aux prescriptions de la loi. L'agent du fisc ne pourrait, par contre, sans abus, exiger des redevables dont il s'agit la communication de la partie de leur comptabilité relative soit à leurs bénéfices, soit à leurs frais généraux, soit à leurs créances, soit à leurs dettes (1).

307. — Une très importante dérogation a d'ailleurs été apportée à la règle qui précède par la loi du 31 juillet 1920. L'article 32 de cette loi dispose, en effet, que « pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50,000 francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de Commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses ».

Cette disposition s'applique, en raison de la généralité de ses termes, à tous les contribuables dont le chiffre d'affaires dépasse 50,000 francs, que ces contribuables aient opté pour la méthode d'évaluation directe ou pour le calcul à forfait de leur bénéfice taxable. Le législateur, ému des énormes évasions de matière imposable, a voulu renforcer considérablement les pouvoirs d'investigation et de contrôle des agents du fisc à

(1) Voir rapport Dumesnil, p. 161 et suiv. : « L'obligation qui leur est imposée a donc un objet nettement limité, la détermination du chiffre d'affaires, c'est-à-dire d'un élément que, d'une manière générale, ils ne peuvent éprouver aucune gêne à faire connaître ». Voir en outre, dans le même sens, l'Instruction du 30 mars 1918, n° 32.

l'égard de tous ceux des commerçants dont l'entreprise présente une certaine importance, importance que, faute de mieux, il a mesurée d'après le chiffre d'affaires.

308. — Il en résulte qu'à l'heure actuelle les considérations développées au numéro 306, ci-dessus, ne s'appliquent plus, en réalité, qu'aux commerçants et industriels dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50,000 francs : seuls ces contribuables sont encore en droit, aujourd'hui, de ne fournir au contrôleur des Contributions directes que les justifications nécessaires à la fixation de leur chiffre d'affaires.

309. — Par contre, les contribuables dont le chiffre d'affaires excède 50,000 francs doivent tous, sans exception, en vertu de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, communiquer, le cas échéant, au contrôleur tous leurs documents comptables et il va de soi que l'agent du fisc, auquel il est permis de prendre connaissance de ces documents, est en droit de tirer tout le parti possible des indications qu'il y découvre : en particulier lorsqu'il se trouve en présence d'un contribuable qui a opté pour l'évaluation forfaitaire de son bénéfice imposable, il peut, dès l'instant où le chiffre d'affaires de ce contribuable est supérieur à 50,000 francs, demander à l'intéressé communication de son livre-journal, de son copie de lettres, de son livre d'inventaires et de tous documents et comptes annexes, comme s'il s'agissait d'un particulier ou d'une société taxés sur leur profit réel. Le contrôleur est donc actuellement en mesure de déterminer avec exactitude le bénéfice effectif du contribuable dont il s'agit ; on ne concevrait pas que, tenant expressément ce pouvoir du législateur, il ne l'utilisât point pour fixer en conséquence le coefficient applicable au chiffre d'affaires de l'assujetti : dans l'opinion contraire, l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 resterait lettre morte.

310. — Cette opinion contraire a cependant été soutenue : certains ont feint de s'indigner de l'interprétation ci-dessus — qui est, croyons-nous, celle de l'Administration — en faisant valoir que cette interprétation aboutirait, en définitive, à faire imposer désormais *d'après leur bénéfice réel* tous les contribuables dont le chiffre d'affaires dépasse 50,000 francs, alors que beaucoup d'entre eux tiennent de la loi du 31 juillet 1917 le droit d'être taxés sur un bénéfice forfaitaire fixé d'après le

chiffre d'affaires. Dans cette opinion, on paraît partir de ce principe que la formule forfaitaire est un moyen mis à la disposition du contribuable pour être imposé sur un bénéfice inférieur au bénéfice réel, celui-ci n'étant qu'un pis-aller, qu'une pénible obligation imposée par l'article 4 du texte de 1917 à quelques assujettis malmenés. Il ne faut évidemment pas s'arrêter à l'objection : dans l'esprit du législateur de 1917 — en pouvait-il être autrement ! — le profit imposable, même calculé forfaitairement, devait être l'expression aussi exacte que possible du bénéfice réel de l'entreprise : la loi de 1917 n'a pas créé d'assujettis de deuxième classe ! Si elle a institué le forfait, ce fut non point pour faire échapper certaines catégories de contribuables à une partie de l'impôt, mais pour les soustraire à l'obligation, qu'on jugeait alors inopportune, de communiquer l'ensemble de leur comptabilité. Or, cette communication est aujourd'hui autorisée ; il n'existe donc aucun motif de n'en pas retenir les résultats pour le calcul du bénéfice imposable. Sans doute, l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 constitue-t-il la condamnation détournée du système forfaitaire instauré en 1917, mais il ne faut pas, semble-t-il, regretter cette conséquence et l'on peut même souhaiter que l'article 32 ne soit qu'un acheminement vers le texte qui obligera tous les contribuables faisant un certain chiffre d'affaires — 50,000 francs, ou 120,000 francs, si l'on veut — à produire, non pas la déclaration de ce chiffre, mais celle de leur bénéfice net réel.

311. — Lorsque le contribuable refuse de faire connaître son chiffre d'affaires, le contrôleur l'évalue d'office, au moyen des éléments d'appréciation dont il dispose (données recueillies auprès des services publics — régie, octrois, abattoirs, comptables publics — des compagnies de chemins de fer, importance des éléments de production, prix de vente du fonds de commerce, etc., etc.).

312. — Une fois en possession du chiffre d'affaires du contribuable, le contrôleur doit, en vue de dégager le bénéfice imposable, appliquer à ce chiffre un coefficient approprié, coefficient qu'il fixe d'après les indications fournies par le tableau général dont il a été parlé ci-dessus (n^{os} 246 et suiv.). Tel qu'il est conçu actuellement, ce tableau comporte, pour chaque nature de profession, un coefficient maximum et un coefficient minimum : d'après l'article 7 de la loi du 31 juillet 1917 le contrô-

leur a la latitude de déterminer, suivant les éléments d'appréciation à sa disposition, le coefficient applicable à chaque contribuable, dans les limites du maximum et du minimum correspondants. Comment se fixera, entre ces limites, le choix du contrôleur? Le principe fondamental, on le répète, est qu'il devra tendre à une estimation aussi exacte que possible du profit effectif de l'entreprise : l'écart existant entre le coefficient maximum et le coefficient minimum est, en règle générale, suffisamment large pour permettre à l'agent du fisc de tenir compte des circonstances particulières à chaque affaire, de tous faits de nature à exercer une influence quelconque sur le rendement de l'entreprise. Ces faits sont multiples : qualités personnelles de l'exploitant, genre de la clientèle, situation des établissements, procédés de fabrication, nature de l'outillage, de la force motrice, travail à façon ou non, entreprises travaillant en entente ou en concurrence, variations des cours des matières premières, etc., sont autant de circonstances propres à faire varier dans une même entreprise ou dans des exploitations semblables l'importance des bénéfices réalisés.

313. — De toute façon, à moins de circonstances spéciales, le coefficient retenu par le contrôleur doit être tel qu'il conduise à un bénéfice « permettant au moins à l'exploitant de conserver, après paiement de tous ses débours, frais généraux et amortissements habituels, un profit suffisant pour assurer une rémunération légitime à son travail personnel et un intérêt à son capital au taux moyen du loyer de l'argent » (1).

314. — Avec grande raison, l'Administration a recommandé à ses agents de dégager chaque fois qu'ils en ont l'occasion le rapport existant entre le bénéfice réel et le chiffre d'affaires de toute entreprise fonctionnant dans des conditions normales et possédant une comptabilité régulière dont les résultats leur ont été communiqués. Ce rapport, une fois nettement constaté pour un genre d'entreprises déterminé, constitue pour l'agent du Trésor une très solide base de discussion, dont il peut utilement faire état dans le choix des coefficients applicables aux exploitations similaires.

D'autre part, le large pouvoir d'investigation que l'article 32 de la loi

(1) Voir à cet égard le rapport présenté au nom de la Commission des coefficients.

du 31 juillet 1920 confère notamment au contrôleur des Contributions directes dans la comptabilité de tout commerçant réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 50,000 francs permet à cet agent de déterminer avec exactitude, pour les contribuables de l'espèce, le coefficient de nature à faire ressortir le bénéfice net réel, tel qu'il résulte des écritures — convenablement redressées le cas échéant — de l'entreprise envisagée.

315. — A défaut, enfin, des indications ci-dessus et en l'absence de motifs susceptibles de déterminer le choix d'un coefficient entre le maximum et le minimum, il est fait application du coefficient moyen (1).

316. — Quelle règle faut-il adopter lorsque le contribuable exerce simultanément plusieurs professions? Dans certains cas caractérisés où cet exercice simultané comporte un mélange intime d'opérations, le tableau des coefficients a réuni lesdites opérations sous une dénomination unique pour laquelle il a prévu un seul coefficient maximum et un seul coefficient minimum: c'est le cas, notamment, pour le boulanger-pâtisier, pour l'exploitant de filature et de tissage, etc.

317. — Mais, en dehors de ces cas spéciaux, les indications portées en tête dudit tableau précisent qu'il convient soit d'appliquer séparément les coefficients particuliers à chaque profession, lorsqu'il est possible de distinguer dans le chiffre d'affaires la part afférente à chaque branche de commerce ou d'industrie, soit, lorsque cette distinction n'est pas possible, d'appliquer au chiffre d'affaires total un coefficient compris entre le minimum le moins élevé et le maximum le plus élevé de ceux qui ont été fixés pour les différentes branches d'opérations, en négligeant au besoin celles qui n'ont manifestement qu'un caractère accessoire.

Ces règles sont applicables, notamment, aux marchands en demi-gros, commerçants vendant à la fois à d'autres marchands et aux consommateurs et pour lesquels il n'existe pas de rubrique spéciale au tableau des coefficients: ces commerçants doivent être regardés comme se livrant à la fois à deux professions, celle de marchand en gros et celle de marchand en détail.

(1) Instruction du 30 mars 1918, n° 53.

318. — D'autre part, le tableau général a prévu, non pas des pourcentages particuliers, mais des coefficients communs à tous les métiers *manuels* pratiqués par un entrepreneur travaillant lui-même comme ouvrier, seul ou avec le concours d'un nombre restreint de personnes (cinq au maximum) faisant ou non partie de sa famille; la commission chargée de l'établissement des coefficients a pensé, en effet, que les métiers dont il s'agit procurent d'une manière habituelle un pourcentage de bénéfices qui ne varie pas sensiblement suivant la profession exercée et, distinguant seulement entre ceux qui travaillent des matières premières leur appartenant et ceux qui opèrent à façon, elle a groupé l'ensemble desdits métiers sous les deux appellations générales d'artisan (coefficients 10 à 30) et d'artisan-façonnier (coefficients 15 à 50). Les coefficients spécialement applicables à chaque industrie particulière ne doivent en conséquence être utilisés par le contrôleur qu'à l'égard des entreprises ayant acquis plus de développement.

319. — En vue d'assurer à l'assiette de l'impôt toute l'élasticité désirable, la loi du 31 juillet 1917 a prévu le cas où, à raison de circonstances spéciales, le coefficient à retenir pour la fixation du bénéfice imposable pourrait être choisi en deçà du coefficient minimum ou au delà du coefficient maximum. Les coefficients-limites déterminés par la commission prévue par l'article 6 de la loi ne pouvaient, en effet, « représenter que la proportion moyenne du chiffre d'affaires et des bénéfices dans des entreprises fonctionnant normalement; il n'était pas possible de faire état, dans ces moyennes, des circonstances d'un caractère exceptionnel ayant pu influencer sur les résultats de telle ou telle entreprise en la mettant dans un état d'infériorité notoire ou, au contraire, en surélevant au-dessus de la normale le taux de ses bénéfices » (1).

L'article 10, § 2, du texte de 1917 stipule, en conséquence, que lorsque le contrôleur est en mesure d'établir que le rapport du bénéfice net réel au chiffre d'affaires est supérieur au coefficient unique ou au coefficient maximum fixé par la commission, il peut faire emploi d'un coefficient plus élevé.

Inversement, le paragraphe 4 du même article dispose que, dans le cas où le contribuable juge que son bénéfice imposable doit être calculé à l'aide d'un coefficient inférieur au coefficient unique ou au coefficient

(1) Voir le rapport présenté au nom de la Commission des coefficients.

minimum fixé par la commission, il a la faculté d'indiquer le coefficient qu'il estime devoir être adopté et d'en demander l'application.

320. — Ainsi donc, le système envisagé par le législateur de 1917 est, en principe, extrêmement souple. L'estimation indirecte du bénéfice imposable en fonction du chiffre d'affaires paraît avoir été une nécessité que le Parlement a subie à regret; il a voulu, du moins, introduire dans ce mode d'assiette défectueux le maximum de mesures propres à enlever au nouvel impôt tout caractère forfaitaire. Les coefficients déterminés par la commission, s'ils sont donc susceptibles d'être retenus dans la majorité des cas, ne s'imposent cependant d'une manière absolue ni à l'agent du Trésor, ni au contribuable. Seulement, une présomption d'exactitude s'attache en quelque sorte à ces coefficients: si le contrôleur s'en écarte, c'est à lui, d'après l'article 10, d'apporter, en cas de contestation, la preuve que le pourcentage qu'il a admis est justifié; de même, toujours d'après l'article 10, le contribuable qui demande l'application d'un coefficient inférieur au coefficient unique ou au coefficient minimum, ne peut obtenir satisfaction qu'à condition de fournir à ce sujet « les justifications nécessaires ». Ces justifications résulteront, notamment, des données de la comptabilité, données qui, fournissant l'indication des résultats réels de l'entreprise, permettront à l'assujetti de démontrer qu'il n'a pas obtenu le coefficient de bénéfice prévu pour sa profession par le tableau général.

321. — Le contrôleur ayant calculé le bénéfice du contribuable en appliquant à son chiffre d'affaires un coefficient approprié ne comprend pas immédiatement cette base d'imposition dans les rôles: l'article 10, § 3, exige, en effet, qu'il communique au préalable aux intéressés son « évaluation provisoire », en les avisant qu'un délai de vingt jours leur est accordé pour présenter leurs observations, par écrit ou verbalement, au sujet de cette évaluation. Cette formalité, expressément prévue par la loi, est substantielle; on en saisit aisément la raison: l'agent du fisc a pu ne pas accepter le montant du chiffre d'affaires déclaré, il a même pu l'évaluer d'office; quant au coefficient, il l'a fixé en dehors de toute intervention du contribuable. Il est donc équitable que celui-ci, avant la fixation définitive de la base de sa taxation, soit mis à même de présenter, s'il le juge utile, ses observations aussi bien en ce qui concerne le mon-

tant de son chiffre d'affaires qu'en ce qui touche le coefficient appliqué. Cette procédure alourdit et complique sans doute l'assiette de l'impôt mais ce n'est là qu'un des moindres inconvénients de la méthode indirecte.

322. — Si, à la suite de cette communication et dans les vingt jours à dater de sa réception, l'exploitant formule des observations, le contrôleur les examine et demande, s'il y a lieu, les précisions nécessaires à l'intéressé. Mais, même si le désaccord subsiste, le contrôleur n'en est pas moins en droit de maintenir le bénéfice primitivement fixé par lui, dès l'instant où il estime que ce bénéfice correspond à la réalité; il jouit, sur ce point, du pouvoir d'appréciation le plus large et ce pouvoir l'autorise à arrêter définitivement la base d'imposition sans tenir compte des critiques soulevées par l'assujetti.

L'agent du Trésor fixe, de même, d'une manière définitive, le bénéfice imposable des contribuables qui, dans le délai de vingt jours précité, se sont abstenus de formuler des observations.

323. — Les bases d'imposition, définitivement arrêtées comme il vient d'être dit, sont comprises dans les rôles. Mais, quelle qu'ait été leur attitude au cours de la procédure d'assiette, qu'ils aient ou non présenté des observations dans le délai de vingt jours ci-dessus, les contribuables conservent, en vertu de l'article 10, le droit de réclamer par la voie contentieuse contre leur imposition, après l'émission du rôle. C'est l'application du principe général admis en matière de contributions directes : la publication du rôle ouvre, en faveur de l'assujetti, un délai de réclamation. Sans doute, contrairement à ce qui se passait pour les anciens impôts directs, qui étaient établis par l'Administration en dehors de l'intervention du contribuable, la base de notre impôt cédulaire résulte d'une discussion contradictoire entre l'agent financier et l'assujetti : mais le droit de réclamation de celui-ci n'est pas épuisé du fait que, préalablement à la fixation de sa cotisation, il a formulé des observations.

Si la réclamation concerne le montant du chiffre d'affaires, la charge de la preuve incombe à l'Administration dans le cas où le réclamant a produit toutes les justifications que la loi l'obligeait à fournir, et au réclamant dans le cas contraire.

Lorsque la réclamation vise la fixation du coefficient, celui-ci ayant été choisi par le contrôleur entre le coefficient maximum et le coefficient minimum, chaque partie — Administration et contribuable — fait valoir ses arguments et c'est au tribunal administratif qu'il appartient d'apprécier (1).

SECTION V.

IMPOSITIONS SUPPLÉMENTAIRES.

324. — Les impositions supplémentaires sont autorisées en notre matière :

1° Par l'article 11, § 2, de la loi du 31 juillet 1917, disposition qui vise spécialement l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et qui prévoit que si une insuffisance est reconnue après l'établissement du rôle, un supplément de cotisation peut être réclamé, soit dans l'année même de l'imposition, soit au cours des cinq années suivantes ;

2° Par l'article 54 de la même loi, qui est applicable aux quatre nouveaux impôts cédulaires : cet article dispose que « les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'un quelconque des impôts institués par la présente loi peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'imposition aurait dû être établie ».

325. — La cote qui figure au rôle ne constitue donc pas un droit acquis pour le contribuable. Sans doute, dans la majorité des cas, l'inexactitude des renseignements qu'il aura fournis, de même que les omissions, pourront être découvertes avant la fixation de l'impôt et celui-ci sera établi en conséquence. Mais si, à l'occasion du calcul de la taxe d'une année subséquente ou dans toute autre circonstance, l'Administration s'aperçoit d'une dissimulation de bénéfices ou d'une omission, elle sera en droit de réparer cette lacune.

(1) Rapport Dumesnil, commentaire de l'article 12 (article 10 actuel), p. 164 ; Instruction du 30 mars 1918, n° 36. Dans le cas où le coefficient a été choisi en dehors des limites des pourcentages prévus au tableau général, voir ci-dessus n° 320.

Les articles 11 et 54 de la loi de 1917 limitent toutefois aux cinq années suivant celle à laquelle se rapporte l'impôt le délai dans lequel le supplément de cotisation pourra être régulièrement établi (1).

326. — Mais quelles sont les insuffisances que l'Administration peut réparer dans les conditions précitées? L'article 11, § 2, ne vise expressément que les insuffisances provenant de l'inexactitude des renseignements fournis par le contribuable conformément aux articles 4, 9 et 10 de la loi du 31 juillet 1917 (résumé du compte de profits et pertes, justifications du bénéfice net, montant du chiffre d'affaires, fixation du coefficient).

Il faut reconnaître, en outre, à l'Administration le même pouvoir de reprise à l'égard de toutes omissions totales ou même partielles, *quelle qu'en soit la cause*: l'article 54, qui autorise la réparation des omissions de l'espèce, a une portée générale; il ne distingue pas, notamment, suivant que l'insuffisance résulte de l'inexactitude des indications fournies par l'assujetti ou qu'elle est imputable à une vérification incomplète de l'agent du fisc: erreur n'est pas compte.

327. — En définitive, de la combinaison des articles 11 et 54, il résulte que l'Administration peut, non seulement inscrire dans les rôles des cinq années suivant celle au titre de laquelle l'imposition aurait été régulièrement établie, les contribuables ayant été totalement omis, mais encore réclamer dans le même délai toute partie des droits (y compris, le cas échéant, le droit en sus) auxquels aurait échappé l'assujetti par suite soit d'une insuffisance de déclaration, soit d'une évaluation atténuée de ses profits.

(1) « Il suit de là que la période pendant laquelle des rôles afférents aux impôts d'une année quelconque sont susceptibles d'être valablement émis n'est pas limitée à la fin de ladite année ni même à la date extrême fixée pour le recouvrement des produits de l'exercice budgétaire correspondant, et qu'elle s'étend à une durée de *six années* comptées à partir du 1^{er} janvier de l'année de l'imposition et pendant lesquelles des rôles peuvent à toute époque être établis et mis en recouvrement. » (Instruction du 30 mars 1918, n° 155.)

D'où cette conséquence qu'on ne peut pas connaître à l'heure actuelle (1922) le montant total de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux établi au titre de l'année 1918 par exemple. On ne connaîtra le rendement dudit impôt pour cet exercice qu'à l'expiration de 1923.

CHAPITRE VI.

DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES.

328. — On distingue généralement trois catégories de sociétés coopératives : les coopératives de consommation, les coopératives de production et les coopératives de crédit. Nous allons examiner successivement ci-après quelle est la situation de ces diverses sociétés au regard de notre impôt cédulaire.

SECTION I.

DES COOPÉRATIVES DE CONSOMMATION.

329. — En principe, les sociétés coopératives de consommation, lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques ou magasins pour la vente ou la livraison de denrées, produits ou marchandises, sont passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles (1) : telle est la règle posée par l'article 15, § 1^{er}, de la loi du 31 juillet 1917, règle qui est la reproduction presque textuelle de la disposition de l'article 9, § 1^{er}, de la loi du 19 avril 1905, relative à la contribution des patentes.

330. — Cette règle comporte toutefois des exceptions et ces exceptions sont plus larges en notre matière qu'en matière de patente : alors, en effet, que l'article 9, § 2, de la loi du 19 avril 1905 n'exempte de la

(1) A l'exclusion de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires instituée par l'article 14 de la loi du 31 juillet 1917.

patente que les coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées ou produits ayant fait l'objet de ces commandes, la loi du 31 juillet 1917 va plus loin et il convient d'admettre, en notre matière, que sont affranchis de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux :

1° Les sociétés coopératives de consommation qui servent simplement d'intermédiaires entre les producteurs ou vendeurs et leurs sociétaires, auxquels les produits achetés sont directement expédiés par les producteurs ou vendeurs ;

2° Les syndicats agricoles et les coopératives de consommation ayant établissement de dépôt ou de livraison, mais ne possédant pas de stocks et se bornant uniquement à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins les marchandises commandées par ces derniers (loi du 31 juillet 1917, article 15, § 2). C'est le type ancien de la coopérative, simple société d'achats en commun ; il n'existe pas de magasins de ventes, la société réunit les approvisionnements qui lui ont été demandés par ses membres et les répartit entre ceux-ci ; elle fait des actes de distribution, non des actes de commerce : elle ne réalise aucun bénéfice. Une disposition législative n'était même pas nécessaire pour exonérer de l'impôt les sociétés de l'espèce ;

3° Les syndicats agricoles et les sociétés coopératives de consommation ayant boutiques ou magasins de vente et constituant des stocks, mais à la double condition :

a. Qu'elles ne vendent qu'à leurs sociétaires ;

b. Qu'elles distribuent leurs bonis annuels auxdits sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général, — ou bien qu'elles consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions (loi du 31 juillet 1917, article 15, § 2, dernière partie) [1].

331. — C'est là une innovation de la loi du 31 juillet 1917 : sous l'empire de la législation précédente les institutions en question étaient, pour la plupart, passibles de la patente.

(1) Voir sur cette troisième catégorie de sociétés un arrêté très fortement motivé du Conseil de préfecture de la Seine en date du 10 juin 1921 (n° 1069 du rôle de 1920).

Actuellement, pour avoir droit à l'exemption de l'impôt cédulaire, ces institutions ne doivent tout d'abord vendre qu'à leurs sociétaires. Beaucoup de coopératives comprennent, outre leurs sociétaires, des adhérents qui, moyennant le versement d'une somme souvent modique—parfois un franc — sont admis à participer aux avantages de la société: celle-ci est alors un véritable établissement ouvert au public et elle rentre dans le cas général des sociétés imposables en vertu du paragraphe 1^{er} de l'article 15. Il convient *a fortiori* d'admettre la même solution pour les sociétés qui vendent à tout venant.

332. — Mais cette première condition ne suffit pas: pour bénéficier de l'exonération totale, les sociétés en cause doivent non seulement ne traiter leurs opérations qu'avec leurs propres membres, elles doivent en outre, ajoute la loi, « distribuer leurs bonis annuels à leurs sociétaires ». Cette rédaction est sinon vicieuse, du moins incomplète; le législateur aurait dû ajouter: « au prorata de leurs achats ». C'est dans ce sens qu'il faut interpréter le texte. La société ne cherche pas à réaliser des bénéfices, elle se borne à poursuivre, en supprimant des intermédiaires, la diminution des prix de revient et elle répartit en fin d'année entre ses membres, proportionnellement à leurs achats, l'excédent des recettes sur les dépenses (prix d'achat aux producteurs, augmentés des frais généraux). Cet excédent est un trop-perçu, un boni, ce n'est pas, juridiquement, un bénéfice: il échappera en conséquence à l'impôt. Si l'on n'ajoutait pas d'office au texte les mots: « au prorata de leurs achats », on aboutirait au résultat suivant: le boni annuel pourrait très bien être distribué intégralement aux seuls sociétaires, mais proportionnellement au nombre de leurs actions, c'est-à-dire sans relation aucune avec le montant des achats de chacun d'eux; en telle sorte que les sommes ristournées en fin d'année ne seraient plus uniquement la restitution d'un trop-perçu. En pareil cas, le bénéfice apparaîtrait manifestement et il serait par conséquent contraire à la volonté du législateur d'admettre la société à jouir de l'exemption.

333. — La société ne traitant qu'avec ses sociétaires bénéficiera encore de l'exemption lorsqu'elle affectera ses bonis « à des œuvres d'intérêt général ». Le terme est vague: où commence l'intérêt général? Il faudra le distinguer de l'intérêt professionnel, de l'intérêt corporatif. Cette dis-

position donnera lieu à des difficultés; le texte eût gagné à être plus précis.

334. — Enfin la société aura droit à l'exonération — toujours à condition de ne traiter d'opérations qu'avec ses membres — lorsqu'elle consacrera ses bonis « à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions ». Ce texte confirme l'interprétation que nous avons donnée plus haut en ce qui touche la distribution annuelle des bonis, distribution qui, avons-nous remarqué, doit nécessairement, pour entraîner l'exemption, se faire non au prorata du nombre d'actions, mais proportionnellement au montant des achats.

C'est une raison analogue qui a conduit le législateur à décider que lorsque les bonis alimenteraient des réserves qui, en cas de dissolution de la société, seraient réparties entre les actionnaires proportionnellement à leur part du capital social, la société n'aurait plus droit à l'exonération. Cette exonération ne sera due que si les réserves constituées sont destinées, lors de la dissolution, à être réparties entre les sociétaires au prorata du montant de leurs achats.

335. — Les sociétés coopératives de consommation et les syndicats agricoles qui ne rentrent pas dans les cas d'exemption ci-dessus visés sont, aux termes du paragraphe 1^{er} de l'article 15, passibles de notre impôt cédulaire. Il en sera ainsi, notamment, des sociétés qui vendent non seulement à leurs membres, mais encore au public. Mais sur quelles bases seront imposées ces dernières sociétés? Sur la totalité de l'excédent constaté en fin d'année — bonis réalisés sur les sociétaires et bénéfices obtenus sur les clients étrangers — ou seulement sur ces derniers bénéfices?

Au soutien de la première solution, on pourrait prétendre que, par application du principe de l'égalité des contribuables devant l'impôt, il faut admettre que la généralité des entreprises commerciales — qu'elles revêtent ou non la forme coopérative — doivent être cotisées d'après la totalité de leurs profits; qu'il ne peut être dérogé à ce principe que dans les cas limitativement prévus par la loi, les exemptions étant de droit étroit; que, dans ces conditions, dès l'instant où une coopérative de consommation vend au public, elle ne rentre plus dans les prévisions du paragraphe 2 de l'article 15 et n'a plus droit, par suite, à l'exonéra-

tion : le droit commun lui est applicable, et tous ses bénéfices, y compris les bonis versés à ses sociétaires, doivent rentrer dans la base imposable.

A l'appui de la même thèse, on pourrait ajouter, d'ailleurs, que dans une société ne vendant pas exclusivement à ses membres, il est pratiquement très difficile d'isoler le boni réalisé sur les seuls sociétaires : ce boni ne provient pas uniquement, en effet, des opérations traitées avec ces derniers ; l'augmentation du chiffre d'affaires résultant des opérations faites avec le public, la diminution relative des frais généraux, profitent aux membres de la société et une part du boni restitué à ceux-ci correspond, en définitive, à un profit spécial réalisé sur le public. On ne peut donc pas dire que tout le boni reversé aux actionnaires représente un trop-perçu.

Cette opinion, toutefois, ne nous paraît pas devoir être suivie. En effet, la loi du 31 juillet 1917 ne frappe que les *bénéfices* industriels et commerciaux. Or, un boni est, non pas un bénéfice, mais une somme perçue en trop et qui, ristournée à l'acheteur, vient diminuer à due concurrence le prix payé par celui-ci. Nous estimons, en conséquence, qu'en toute hypothèse, les bonis restitués aux sociétaires ou adhérents, au prorata de leurs achats, sont à laisser en dehors de la base imposable.

Bien entendu, s'il était possible d'isoler, dans les bonis spécialement ristournés aux sociétaires, la part correspondant au bénéfice réalisé sur les clients étrangers à la société, cette part serait soumise à l'impôt.

335 bis. — De même, que faut-il décider à l'égard d'une coopérative qui, ne vendant qu'à ses sociétaires, ne donne toutefois pas à ses bonis les seules affectations autorisées par l'article 15, § 2 ? Voici par exemple une société dont les statuts prévoient l'allocation d'un intérêt aux actions ou aux parts sociales, ou stipulent des affectations à des œuvres d'un intérêt, non pas général, mais simplement corporatif.

Dans les cas de l'espèce, on n'admettra pas davantage la théorie du tout ou rien : on n'imposera pas les sommes qui rentrent dans les catégories d'exemptions édictées au paragraphe 2 (les bonis notamment) et l'on comprendra, par contre, dans les produits taxables tout ce qui n'est pas prévu dans ces catégories d'exemptions (rémunération du capital, affectations non admises par la loi, etc.).

SECTION II.

DES COOPÉRATIVES DE PRODUCTION.

336. — Les sociétés coopératives de production sont passibles de notre impôt dans les conditions du droit commun : ces sociétés ne se livrent pas à des actes de distribution, elles font des actes de commerce ; seulement ces actes de commerce, au lieu d'être exercés par le patron, le sont par la société des ouvriers, qui se propose de vendre plus cher qu'elle n'a acheté (1).

On envisagera ci-après deux cas particuliers qui nécessitent quelques explications.

337. — SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES OUVRIÈRES DE PRODUCTION. — Seules les associations répondant à la définition de la loi du 18 décembre 1915, associations qui, notamment, doivent comprendre sept membres au minimum et qui affectent nécessairement la forme de sociétés anonymes ou de sociétés en commandite par actions, à capital fixe ou à capital variable (2), peuvent prendre le titre de sociétés coopératives ouvrières de production. Mais, à côté de ces sociétés, subsistent d'autres coopératives de production, régies par le titre III de la loi du 24 juillet 1867, et qui peuvent, en particulier, prendre la forme non seulement de sociétés par actions, mais encore de sociétés en commandite simple ou même en nom collectif.

Qu'elles appartiennent à l'une ou à l'autre de ces deux catégories, les coopératives de production sont, en tant que sociétés se livrant à des actes de commerce, passibles de l'impôt de notre cédula, mais sur un point tout au moins le traitement fiscal de certaines d'entre elles, celles qui sont formées par actions, doit être précisé : nous voulons parler de la déduction de la rémunération allouée aux sociétaires ouvriers.

Ces sociétaires touchent généralement, en effet, en sus d'un salaire fixe, une part de bénéfices annuels calculée soit au prorata des salaires totalisés, soit en fonction de la durée du travail fourni. La part bénéficiaire ainsi distribuée est comparable aux participations d'employés intéressés que, dans les entreprises ordinaires, on admet à titre de frais généraux en déduction du bénéfice soumis à notre impôt.

(1) THALLER, *Traité élémentaire*, n° 794.

(2) HOUPIN et BOSVIEUX, *Traité des sociétés*, t. II, n° 1172 bis et la note (2).

Par identité de motifs, cette part pourra donc, en principe, être déduite des bénéfices imposables de la société coopérative (sous réserve, bien entendu, qu'elle revête effectivement le caractère d'un supplément de salaire) : il serait peu équitable de traiter plus rigoureusement les coopératives de production que les exploitations ordinaires, dans lesquelles les salaires fixes et proportionnels versés aux ouvriers — même actionnaires de la société qui les occupe — sont toujours et nécessairement déduits à titre de charges de l'entreprise.

Quant aux coopératives de production qui pourraient être constituées sous forme de sociétés de personnes, leur bénéfice imposable devrait, selon nous, comprendre les salaires fixes ou proportionnels que s'attribuent leurs membres : chez ceux-ci, en effet, la qualité d'associé prime celle de salarié.

338. — En toute hypothèse, du reste, les sommes attribuées aux associés-ouvriers à titre de dividendes d'actions ou en rémunération de parts d'intérêts, ainsi que les bénéfices mis en réserve, sont à comprendre dans le bénéfice net.

339. — COOPÉRATIVES AGRICOLES DE PRODUCTION. — Dès l'instant où leurs opérations ont un caractère nettement industriel (n^{os} 43 et suiv.), elles sont imposables dans notre cédule à raison :

a. Des sommes attribuées à titre d'intérêts ou de dividendes aux sociétaires ;

b. Des sommes mises en réserve ;

c. De l'excédent, par rapport aux cours pratiqués dans la région, des sommes réparties entre les sociétaires au prorata des quantités de produits fournis par eux (lait, pommes de terre, betteraves, etc.). Cet excédent constitue en effet pour la société un véritable bénéfice, bénéfice déguisé qu'elle répartit entre ses membres sous forme d'un supplément de prix d'achat des denrées apportées par eux.

SECTION III.

DES COOPÉRATIVES DE CRÉDIT.

340. — Les bénéfices réalisés par les sociétés coopératives de crédit sont, en principe, imposables dans notre cédule : la loi organique du

31 juillet 1917 ne prévoit aucune exemption à leur égard. Ce principe comporte toutefois des dérogations en faveur de certaines sociétés de crédit urbain :

1° Les sociétés de caution mutuelle dont les statuts et le fonctionnement sont reconnus conformes aux dispositions de la loi du 13 mars 1917 sont, en vertu de l'article 8, § 1^{er} de ladite loi, complété par l'article 4 de la loi du 7 août 1920, exemptes de la patente ainsi que de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et de l'impôt sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles ;

2° Les banques populaires constituées conformément à la loi du 13 mars 1917 sont exemptées des mêmes impôts en vertu des dispositions combinées des articles 8 et 10 de cette loi et de l'article 4 de la loi du 7 août 1920.

341. — Par contre, en l'état actuel de la législation, les sociétés de crédit rural sont imposables dans notre cédule suivant les conditions du droit commun. Il en est ainsi notamment des caisses de crédit agricole qui, en vertu des dispositions de la loi du 5 novembre 1894 et de celle du 5 août 1920 (art. 31) ne bénéficient que de l'exonération de la patente. C'est là une lacune que la loi ne tardera pas à combler.

342. — Sont de même passibles de notre impôt les sociétés de crédit maritime mutuel, sociétés qui sont seulement exemptées de la contribution des patentes par la loi du 5 novembre 1914.

CHAPITRE VII.

DU CALCUL DE L'IMPÔT.

SECTION I.

TARIF.

343. — Le tarif légal n'est ni progressif, ni strictement proportionnel.

La progressivité — qui est plutôt de l'essence de l'impôt personnel — s'obtient soit par l'application à la matière imposable (capital ou revenu) d'un taux variable, augmentant au fur et à mesure que s'élève le capital ou le revenu (1), soit par l'application d'un taux uniforme à un *élément taxable* obtenu en divisant le capital ou le revenu en un certain nombre de tranches, lesquelles ne sont comptées que pour une fraction qui va s'élevant de tranche en tranche (par exemple, $1/10^e$ de la première tranche, $+ 2/10^e$ de la deuxième tranche, etc.) [2].

La proportionnalité, qui caractérise généralement les impôts dits réels, s'obtient lorsque, quelle que soit l'importance de la base imposable, il existe un rapport constant, invariable entre la somme réclamée au contribuable et le montant de cette base.

(1) Le tarif de l'impôt général sur le revenu, dans le système de la loi du 29 juin 1918, offre un exemple de ce mode de calcul.

(2) C'est le procédé adopté, pour l'établissement de l'impôt général, par les lois des 15 juillet 1914, 30 décembre 1916 et 25 juin 1920.

344. — Quel est le système de la loi du 31 juillet 1917 en ce qui touche l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux? Par son article 12, elle dispose que pour le calcul de l'impôt, la portion du bénéfice n'excédant pas 1,500 francs est comptée pour un quart, la fraction comprise entre 1,500 francs et 5,000 francs pour un demi, le surplus pour la totalité.

Le taux de l'impôt, fixé par le même article à 4,50 p. 100, a été porté à 8 p. 100, à partir du 1^{er} janvier 1920 (1), par l'article 1^{er} de la loi du 25 juin 1920. Cette dernière loi n'ayant apporté par ailleurs aucune modification aux abattements prévus par le texte de 1917, le taux de 8 p. 100 est applicable au total des sommes obtenu comme il a été dit ci-dessus.

345. — La loi a ainsi, en notre matière, adopté une solution intermédiaire: l'impôt n'est sans doute pas progressif, attendu que son taux est invariable et que, par ailleurs, dès que les bénéfices atteignent la somme de 5,000 francs, leur portion excédant cette dernière somme est frappée uniformément dans la même proportion. Mais, d'autre part, eu égard aux abattements opérés à la base du bénéfice imposable (trois-quarts jusqu'à 1,500 francs, moitié entre 1,500 et 5,000 francs), le taux théorique de 8 p. 100 n'est jamais atteint et le taux réel s'en écarte d'autant plus que le bénéfice du contribuable est moins élevé. Pratiquement, le principe de stricte proportionnalité n'est donc pas respecté et il faut s'en réjouir car le texte légal ne s'en écarte que pour ménager les petits exploitants.

346. — Le tableau ci-après permet de se rendre compte des variations du taux réel de l'impôt suivant le chiffre des bénéfices réalisés. Il n'y est pas tenu compte des réductions pour charges de famille auxquelles le contribuable peut avoir droit en vertu de l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917 modifié par l'article 5 de la loi du 25 juin 1920.

(1) Le taux de 8 p. 100 étant, suivant l'article 11 de la loi du 25 juin 1920, entré en vigueur le 1^{er} janvier de ladite année, il a été employé pour la fixation des cotisations dues au titre de 1920, bien que ces cotisations reposassent sur des bénéfices réalisés antérieurement au 1^{er} janvier de cette dernière année.

BÉNÉFICE RÉALISÉ.	DÉDUCTION.	BÉNÉFICE IMPOSABLE.	MONTANT DE L'IMPÔT au taux de 8 p. 100.	TAUX RÉEL DE L'IMPÔT.
1	2	3	4	5
francs.	francs.	francs.	francs.	p. 100.
600	450	150	12	2
1,000	750	250	20	2
1,200	900	300	24	2
1,500	1,125	375	30	2
2,000	1,375	625	50	2.50
3,000	1,875	1,125	90	3
4,000	2,375	1,625	130	3.25
5,000	2,875	2,125	170	3.40
8,000	2,875	5,125	410	5.13
10,000	2,875	7,125	570	5.70
15,000	2,875	12,125	970	6.47
25,000	2,875	22,125	1,770	7.08
50,000	2,875	47,125	3,770	7.54
60,000	2,875	57,125	4,570	7.62
80,000	2,875	77,125	6,170	7.71
100,000	2,875	97,125	7,770	7.77
200,000	2,875	197,125	15,770	7.89

Les contribuables dont le bénéfice n'excède pas 1,500 francs sont imposés au maximum sur la base de 375 francs (1,500 francs $\times$ 1/4). Ceux dont le bénéfice est compris entre 1,501 francs et 5,000 francs jouissent d'une réduction de 1,125 francs (1,500 francs $\times$ 3/4) augmentée de la moitié du bénéfice excédant 1,500 francs. Ceux enfin dont le revenu dépasse 5,000 francs bénéficient d'une réduction invariable de 2,875 francs $(1,125^f + \frac{3,500^f}{2})$.

SECTION II.

MAJORATIONS D'IMPÔTS.

347. — Dans le nouveau système fiscal, le contribuable ne conserve pas une attitude passive: il collabore à l'établissement de son imposition, soit en fournissant spontanément certains renseignements à l'Administration, soit en donnant les éclaircissements qui lui sont demandés par celle-ci. Mais il a fallu prévoir le cas où, par parti-pris, par mauvaise

volonté ou par négligence, le contribuable ne remplirait pas ses obligations ou essaierait de s'y dérober, soit en s'abstenant de communiquer les éléments nécessaires à la fixation de sa cote, soit en produisant des indications sciemment inexactes.

Des sanctions d'ordre pécuniaire — majorations d'impôts ou droits en sus — ont, en conséquence, été prévues tout d'abord par le législateur en vue de rappeler les assujettis à leur devoir. Ces majorations et droits en sus n'ont pas le caractère de pénalités ; ce sont de simples suppléments d'impôts, ayant exactement la même nature que celui-ci : l'impôt est majoré, l'impôt est doublé sont des expressions caractéristiques des articles 9 et 11 de la loi de 1917 qui viennent nettement à l'appui de cette manière de voir.

348. — Une première conséquence de ce principe est que les majorations et droits en sus n'offrant pas le caractère pénal sont, tout comme le principal de l'impôt, réduits à raison des charges de famille de l'assujetti.

349. — Une deuxième conséquence est, semble-t-il, que le principe de la personnalité des peines n'est pas applicable en notre matière. Alors que, d'après la jurisprudence civile, les amendes fiscales proprement dites — notamment les droits en sus en matière d'enregistrement — s'éteignent par le décès du contrevenant et qu'aucune action n'est possible contre les héritiers en vue de leur recouvrement (1), il en est autrement des majorations d'impôts directs sur les revenus. Est-il besoin de rappeler, à ce sujet, qu'en matière d'impôt général, le décret du 17 janvier 1917, portant règlement d'administration publique pour l'exécution de la loi du 15 juillet 1914, prévoit que lorsqu'à la suite de l'ouverture de la succession d'un contribuable, il a été constaté que ce contribuable a été omis à tort ou insuffisamment imposé aux rôles de l'année de son décès ou de l'une des cinq années antérieures, il sera procédé au recou-

(1) A moins que leur auteur n'ait été de son vivant condamné par un jugement passé en force de chose jugée ou qu'il n'ait fait soumission de les acquitter. Cette jurisprudence est d'ailleurs fort contestable, en ce qui touche, tout au moins, les amendes qui sont exigibles, en dehors de toute intervention des tribunaux, du seul fait de la constatation de la contravention par l'agent fiscal.

vrement des impôts non perçus, *majorés comme il est dit à l'article 18 de la loi*, au moyen de rôles spéciaux.

De même, en ce qui touche cet autre impôt direct qu'est la contribution sur les bénéfices de guerre, le Conseil d'État a décidé (24 février 1922, req. n° 69225) que la majoration de 50 p. 100 prévue, au cas d'insuffisance, par l'article 13 de la loi du 1^{er} juillet 1916 avait un caractère nettement fiscal et faisait partie de l'ensemble des mesures destinées à garantir la perception de la contribution extraordinaire; que, par suite, elle grevait directement le patrimoine de l'assujetti et constituait une dette à la charge des héritiers comme de leur auteur.

La règle ne saurait être différente en matière d'impôts cédulaires (bien qu'en cette matière, un texte précis fasse défaut) : en particulier, les majorations et droits en sus dont il sera parlé ci-après peuvent donc, selon nous, être appliqués, le cas échéant, après le décès du contribuable et réclamés à ses héritiers.

350. — Quelles sont ces majorations? Les unes sont prévues par l'article 9, les autres par l'article 11 de la loi de 1917.

L'article 9, § 1^{er}, de la loi du 31 juillet 1917, tel qu'il a été modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, dispose tout d'abord que les redevables qui ne rentrent pas dans les catégories visées à l'article 4 doivent produire avant le 1^{er} avril la déclaration de leur chiffre d'affaires de l'année précédente, lorsque ce chiffre excède 50,000 francs, et que faute par eux de souscrire cette déclaration dans le délai légal, leur impôt est majoré de 10 p. 100.

Cette majoration est due en tout état de cause, du seul fait que les contribuables de l'espèce n'ont pas rempli dans le délai légal l'obligation qui leur incombe : c'est une sanction qui leur est spéciale et qui n'atteindra jamais les assujettis dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 50,000 francs (1).

(1) On observera, d'ailleurs, que la majoration en question sera d'une application rare à l'avenir : en effet, les redevables de l'impôt indirect sur le chiffre d'affaires qui ont régulièrement souscrit leurs déclarations en vue de la perception de cet impôt sont, on l'a vu, dispensés de produire une déclaration spéciale pour l'établissement de notre impôt cédulaire. Dès lors, l'absence de déclaration au Service des Contributions Directes n'entraînera plus, pour ces contribuables, l'assujettissement à la surtaxe de 10 p. 100.

351. — L'article 9, § 2, (nouvelle rédaction) ajoute que les contribuables visés au paragraphe 1^{er} (1), qui n'ont pas satisfait à l'obligation qui y est stipulée, doivent, s'ils en sont requis par le contrôleur, produire la même déclaration dans un délai de vingt jours, à partir de la réception de l'avis qui leur est adressé, et que, passé ce délai, « leur chiffre d'affaires est évalué d'office et l'impôt est majoré de moitié ».

Les contribuables dont il s'agit s'exposent donc à une deuxième majoration s'ils ne remplissent pas la nouvelle obligation à laquelle les astreint le paragraphe 2 de l'article 9 : strictement, majoration de 10 p. 100 et majoration de 50 p. 100 doivent se cumuler dans ce cas, car elles sanctionnent des obligations d'ordre différent; le non-cumul aboutit d'ailleurs à placer exactement dans la même situation (application de la seule majoration de 50 p. 100) les contribuables dont le chiffre d'affaires dépasse ou ne dépasse pas 50,000 francs, dès lors que ces contribuables, mis en demeure de produire la déclaration de leur chiffre d'affaires postérieurement au 1^{er} avril, n'ont pas satisfait à cette obligation dans le délai légal de vingt jours.

352. — Comme sous l'empire de la loi de 1917, les assujettis dont le chiffre d'affaires n'excède pas 50,000 francs n'ont pas actuellement à en souscrire spontanément la déclaration dans les trois premiers mois de l'année; mais si, postérieurement au 1^{er} avril, il sont invités par le contrôleur à déclarer leur chiffre d'affaires, ils doivent répondre à cette invitation dans le délai de vingt jours, sous peine de voir leur impôt majoré de 50 p. 100.

353. — En résumé, les majorations ci-dessus visées sont, à notre avis, applicables dans les conditions suivantes :

1° Contribuables dont le chiffre d'affaires dépasse 50,000 francs :

a. Déclaration spontanée du chiffre d'affaires avant le 1^{er} avril : aucune majoration ;

b. Déclaration produite dans les vingt jours de l'invitation du contrôleur : majoration de 10 p. 100 seulement ;

c. Pas de déclaration spontanée, ni de déclaration dans le délai de vingt jours : majorations de 10 p. 100 et de 50 p. 100 ;

(1) C'est-à-dire ceux qui ne sont pas imposables sur leur bénéfice réel et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50,000 francs.

d. Pas de déclaration spontanée et absence de mise en demeure du contrôleur : majoration de 10 p. 100 seulement.

2° Contribuables dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 50,000 francs :

a. Pas de déclaration spontanée avant le 1^{er} avril : aucune sanction ;

b. Déclaration produite dans les vingt jours de l'invitation du contrôleur : aucune sanction ;

c. Pas de déclaration dans le délai de vingt jours : majoration de 50 p. 100 ;

d. Absence de mise en demeure du contrôleur : aucune sanction (1).

354. — Les majorations ci-dessus sanctionnent spécialement la non-production, par le contribuable, de la déclaration de son chiffre d'affaires dans les délais réglementaires.

L'article 11, § 1, de la loi du 31 juillet 1917, a une portée plus générale : il prévoit « qu'en cas d'inexactitude reconnue dans les renseignements communiqués conformément aux articles 4, 9 et 10, l'impôt est doublé sur la portion du bénéfice dissimulée ».

Les renseignements visés par les articles précités concernent :

1° La production du résumé du compte de profits et pertes et des justifications à l'appui (article 4) ;

2° La déclaration du chiffre d'affaires (article 9) ;

3° La fixation du coefficient servant au calcul du bénéfice imposable (article 10).

(1) L'Administration des Finances admettant aujourd'hui que la déclaration du chiffre d'affaires, régulièrement opérée en vue de la perception de l'impôt institué par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920, dispense le contribuable de produire la déclaration de ce même élément au Service des Contributions directes, les considérations développées aux numéros 351 à 353, considérations qui s'inspirent d'une stricte application des lois du 31 juillet 1917 (art. 9) et du 25 juin 1920 (art. 3) ne présentent plus, en quelque sorte, qu'un intérêt purement théorique. Pratiquement, les demandes du contrôleur des Contributions directes tendant à l'obtention du chiffre d'affaires seront extrêmement rares, et la majoration de 50 p. 100 sera aussi exceptionnelle que celle de 10 p. 100.

Toutefois, en vertu du même article 11, le droit en sus (100 p. 100) n'est applicable que si l'insuffisance constatée est supérieure au dixième du bénéfice total ou, dans tous les cas, à la somme de 20,000 francs.

La majoration de 100 p. 100 doit-elle être automatiquement appliquée dès l'instant où les renseignements fournis par le contribuable sont inexacts? Le texte légal ne donne pas de précisions sur ce point; on remarque pourtant qu'il emploie l'expression « bénéfice dissimulé », ce qui paraît impliquer que la majoration en question ne doit être infligée qu'au cas d'inexactitude permettant de mettre en doute la bonne foi de l'assujetti. Telle est d'ailleurs l'interprétation libérale admise par l'Administration, qui décide que « les erreurs dues à une insuffisante compréhension des dispositions légales et surtout les interprétations soutenues contrairement à la doctrine administrative ne suffisent pas à entraîner valablement l'application de la pénalité » (1).

355. — L'article 110 de la loi du 25 juin 1920 ayant ajouté deux décimes et demi au principal de toutes les majorations fiscales, y compris celles prononcées par ladite loi, qu'elles soient ou non déjà assujetties aux décimes par les lois en vigueur, les majorations susvisées de 10 p. 100, 50 p. 100 et 100 p. 100 s'élèvent respectivement, en réalité, à 12,5 p. 100, 62,5 p. 100 et 125 p. 100, décimes compris.

356. — Indépendamment des dégrèvements de droit susceptibles, le cas échéant, d'être alloués sur ces majorations, les redevables peuvent exceptionnellement obtenir, à titre purement gracieux, des remises ou modérations desdites majorations. Conformément au décret du 19 juin 1918 (art. 1 et 2) le pouvoir de statuer sur les demandes tendant à ces remises ou modérations appartient au Directeur général des Contributions directes, après délibération du Conseil d'administration, lorsque les droits en sus sont inférieurs à 3,000 francs et, d'autre part, au Ministre des Finances dans tous les autres cas, ou lorsqu'il y a désaccord entre le Directeur général et le Conseil d'administration.

(1) Instruction du 30 mars 1918, n° 45.

SECTION III.

RÉDUCTIONS POUR CHARGES DE FAMILLE.

357. — Sur l'impôt calculé comme il vient d'être dit, le contribuable a droit, lorsqu'il a des personnes à sa charge, aux réductions pour charges de famille prévues par l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 5 de la loi du 25 juin 1920. Ce dernier article distingue deux catégories de contribuables : 1° ceux dont le revenu net *total*, défalcation faite des déductions accordées pour situation et charges de famille au titre de l'impôt général sur le revenu (1), est inférieur ou égal à 10,000 francs ; 2° ceux dont le revenu net *total*, sous les mêmes déductions, excède ce dernier chiffre.

358. — Les premiers ont droit, sur notre impôt cédulaire (2), à une réduction réglée comme suit :

Pour une personne à la charge.....	7 50 p. 100.
— deux personnes —	15 —
— trois —	30 —
— quatre —	45 —
— cinq —	60 —
— six —	75 —
— sept —	90 —
— huit personnes ou plus.....	100 —

Pour les contribuables de cette première catégorie, aucun maximum ne vient limiter le montant de la réduction.

(1) Aux termes de l'article 7 de la loi du 25 juin 1920, pour le calcul de l'impôt général, les contribuables mariés ont droit, sur leur revenu annuel, à une déduction de 3,000 francs. La même déduction est accordée, en cas de décès de l'un des époux, au conjoint survivant non remarié et ayant à sa charge un ou plusieurs enfants issus du mariage.

En outre, tout contribuable a droit, sur son revenu annuel, à une déduction de 1,500 francs par personne à sa charge si le nombre des personnes à sa charge ne dépasse pas cinq. Toutefois, pour chaque enfant au-dessous de 21 ans resté à la charge de ses parents, et pour chaque personne au delà de la cinquième, quel que soit son âge, la déduction est portée à 2,000 francs.

(2) Ainsi que sur tous autres impôts cédulaires perçus par voie de rôles et sur la contribution foncière.

359. — Si, au contraire, le revenu total du contribuable, tel qu'on l'a défini plus haut, dépasse 10,000 francs, la réduction est fixée comme suit :

Pour une personne à la charge.....	5 p. 100.
— deux personnes —	10 —
— trois —	15 —
— quatre —	25 —
— cinq —	35 —
— six —	45 —
— sept —	55 —
— huit —	65 —
— neuf —	75 —
— dix —	85 —
— onze —	95 —
— douze personnes ou plus	100 —

Mais, à l'égard de ces derniers contribuables, le montant total de la réduction ne peut excéder, pour chaque impôt cédulaire, trois cents francs par personne à la charge.

360. — Que faut-il entendre par personnes à la charge du contribuable ? Sont considérées comme telles, d'après l'article 52, § 2, de la loi du 31 juillet 1917, les personnes désignées à l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, relative à l'impôt général sur le revenu. Ce dernier article ayant été lui-même modifié par l'article 7 de la loi du 25 juin 1920, il s'ensuit qu'actuellement doivent être regardées, pour l'application de l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917, comme étant à la charge de l'assujetti (à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier) :

1° Les ascendants âgés de plus de 70 ans ou infirmes ; toutefois cet âge est abaissé à 60 ans à l'égard des femmes veuves vivant sous le même toit que leur fils ou leur fille et à leur charge exclusive ; 2° les descendants ou enfants par lui recueillis, s'ils sont âgés de moins de 21 ans ou s'ils sont infirmes.

C'est d'après la situation de famille au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition que doit être réglée l'application des déductions (Cons. d'Ét. 8^e juillet 1921, req. n° 68415).

361. — Pour bénéficier des réductions dont il s'agit, il faut que le contribuable soit personnellement passible de l'impôt ; ainsi, la cotisa-

tion valablement mise au nom d'une société, laquelle a une personnalité distincte de celle de ses membres, ne peut être réduite à raison des charges de famille de ceux-ci.

Sous le régime de la loi du 31 juillet 1917, ce principe est applicable non seulement aux sociétés anonymes, mais même aux sociétés de personnes et, en particulier, aux sociétés en nom collectif, de droit ou même de fait (1).

Mais il est à présumer que cette situation se trouvera prochainement modifiée, en ce qui touche les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite, par le vote d'une disposition analogue à l'article 7 du texte, adopté par la Chambre des Députés, de la loi de finances de 1922. Nous avons vu, en effet (n^{os} 261 et suiv.) qu'aux termes de cette disposition — qui a été disjointe par le Sénat — les membres des sociétés en nom collectif, ainsi que les associés commandités des commandites simples ou par actions seraient dorénavant personnellement imposables dans notre cédula à raison de la part des bénéfices sociaux qui correspond à leurs droits dans la société. Il en résulterait que ces contribuables, qui seraient nommément inscrits dans les rôles, pourraient désormais bénéficier des réductions légales à raison de leurs charges de famille.

Par contre, les bénéfices revenant aux commanditaires ou actionnaires de la commandite resteraient, dans le nouveau système comme dans l'ancien, imposables au nom de la société. Les cotisations y afférentes ne pourraient donc jamais être réduites pour tenir compte des charges de famille desdits commanditaires ou actionnaires.

362. — Lorsque le mari et la femme exercent des commerces séparés et sont l'un et l'autre personnellement assujettis à notre impôt cédulaire, ils sont respectivement en droit de prétendre aux réductions pour charges de famille édictées par l'article 52 de la loi de 1917 modifié par l'article 5 de la loi du 25 juin 1920, encore que ce soient les mêmes personnes qui se trouvent à la charge de chacun des deux conjoints.

363. — A raison, enfin, des termes généraux de l'article 52, qui prévoient que les réductions pour charges de famille portent « sur les

(1) Voir deux réponses écrites du Ministre des Finances à des questions posées par MM. Maillard et Dignac, députés (*J. O.* du 2 mars 1920, p. 3462 et 3463).

impôts sur les revenus institués par la présente loi » il convient d'admettre que ces réductions affectent non seulement le principal de notre impôt cédulaire, mais aussi les majorations et droits en sus qui viennent se superposer à ce principal et ne constituent, en définitive, qu'un complément d'impôts (v. ci-dessus, n° 348).

364. — En vue de bénéficier de la réduction prévue à l'article 52, le contribuable doit produire dans les trois premiers mois de l'année, au contrôleur du lieu de son *domicile*, « une déclaration indiquant les nom, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à sa charge, ainsi que les circonstances (lien de parenté, etc), de nature à justifier que ces personnes rentrent dans la catégorie de celles qui sont visées au présent article ».

La déclaration dont il s'agit sera jointe, en pratique, à la déclaration produite en vue de l'établissement de l'impôt général sur le revenu, laquelle a le même destinataire (1).

Dans le cas où le lieu du domicile et la commune du siège de la direction de l'entreprise — commune où doit être établi l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (n^{os} 269 et 270) — ne se trouvent pas dans la même circonscription de contrôle, le contrôleur qui reçoit la déclaration des charges de famille transmet à son collègue du lieu de l'imposition un extrait de cette déclaration, extrait qui permet d'assurer à l'assujéti le bénéfice de la réduction à laquelle il a droit. La déclaration des charges de famille n'a pas à être reproduite chaque année; elle est valable tant que ses indications n'ont pas cessé d'être exactes; dans le cas contraire, elle doit être renouvelée par le contribuable dans les trois premiers mois de l'année suivant celle au cours de laquelle les modifications se sont produites.

365. — Étant donné que les déclarations de l'espèce servent pour l'établissement non seulement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais encore pour celui de l'impôt général et des divers autres impôts cédulaires perçus par voie de rôles, les contribuables ne doivent

(1) Nous avons vu (n° 270) que l'impôt général sur le revenu est établi dans la commune où réside le contribuable, c'est-à-dire, d'une manière générale, au lieu de son domicile.

pas manquer d'y mentionner, ainsi d'ailleurs que le leur recommande l'article 52, les divers impôts sur lesquels sont susceptibles de porter les dégrèvements, et les communes dans lesquelles ces impôts doivent être établis. Ces précisions sont particulièrement nécessaires dans le cas où l'assujetti a son domicile dans une commune autre que celle du siège de son entreprise (1).

366. — Les réductions d'impôts pour charges de famille peuvent généralement être appliquées dans le rôle et la cotisation qui figure sur l'avertissement remis au contribuable a, le plus souvent, en conséquence, été calculée compte tenu de ces réductions. Mais si, en raison notamment de l'absence de déclaration ou du non-renouvellement d'une déclaration ayant cessé d'être exacte, l'imposition a été établie sans qu'il ait été fait état des charges de famille de l'assujetti, celui-ci ne sera pas privé, pour cela, de la réduction; il pourra faire valoir son droit, après la publication du rôle, par voie de réclamation ordinaire adressée au préfet, au sous-préfet ou au contrôleur. Si la réclamation est reconnue fondée, l'imposition sera réduite en conséquence par voie de dégrèvement.

SECTION IV.

EXEMPTIONS.

367. — La loi du 31 juillet 1917 prévoit, dans son article 15, une exemption totale de notre impôt cédulaire en faveur de certains syndicats agricoles ou sociétés coopératives de consommation. Nous renvoyons, sur ce point, au chapitre VI ci-dessus.

368. — L'article 18 de la loi du 31 décembre 1918 affranchit, d'autre part, des impôts cédulaires institués par la loi du 31 juillet 1917 et perçus par voie de rôles :

1° Les sociétés d'habitations à bon marché constituées et fonctionnant dans les conditions prévues par la loi du 12 avril 1906;

(1) Des formules imprimées sont mises à la disposition des intéressés, dans les mairies, pour la rédaction de leurs déclarations.

2° Les sociétés de crédit immobilier constituées et fonctionnant dans les conditions prévues par la loi du 10 avril 1908;

3° Les sociétés de bains-douches, les sociétés de jardins ouvriers et les sociétés créées pour l'application de l'article 1^{er} de la loi du 10 avril 1908, lorsque ces sociétés sont constituées et fonctionnent dans les conditions prévues par l'article 7 de la loi du 22 décembre 1912.

Les sociétés en cause sont celles que la législation relative aux habitations à bon marché et à la petite propriété exonère de la contribution des patentes. Elles devront de même être exemptées de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

369. — Les opérations faites par les caisses d'épargne en vertu de l'article 10 de la loi du 20 juillet 1895, complété par les articles 16 de la loi du 12 avril 1906 et 1^{er} de la loi du 10 avril 1908, notamment les placements en habitations à bon marché, jardins ouvriers et bains-douches, ne sont enfin, passibles en aucun cas de notre impôt cédulaire (Décision du Ministre des Finances du 17 janvier 1919).

SECTION V.

TEMPÉRAMENTS.

370. — En vertu de l'article 13 de la loi du 31 juillet 1917, ne sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales que sur la portion de ces bénéfices dépassant 1,500 francs :

1° Les personnes qui vendent en ambulance dans les rues, dans les lieux de passage et dans les marchés, des marchandises de faible valeur ou de menus comestibles.

Deux conditions sont nécessaires pour bénéficier de la réduction :

a. Les marchandises ou denrées vendues doivent être de peu de valeur, non susceptibles par conséquent de procurer des bénéfices appréciables. Le texte ne donne pas une liste limitative de ces denrées ou marchandises : le contrôleur appréciera ;

b. Il faut que la vente ait lieu en ambulance, c'est-à-dire en un lieu

public, sans installation fixe, à tout venant. On ne considérera pas comme vendeur en ambulance au sens de cette disposition celui qui a, en ville, une clientèle attitrée chez laquelle il porte régulièrement les produits dont il fait le commerce, ni le marchand forain qui, dans les foires et marchés, ou sur la voie publique, vend des marchandises de valeur relativement importante.

371. — 2° Les pêcheurs, lors même que la barque qu'ils montent leur appartient. Cette disposition vise ceux qui pêchent personnellement, à l'exclusion de ceux qui arment des bateaux pour la pêche. Comme en matière de patente, on considérera toutefois comme pêcheur, et non comme armateur, celui qui ne possède qu'une seule barque, employée par lui personnellement (1).

372. — 3° Les ouvriers travaillant chez eux ou chez les particuliers, sans compagnons ni apprentis, soit qu'ils travaillent à façon, soit qu'ils travaillent pour leur compte avec des matières à eux appartenant, qu'ils aient ou non une enseigne ou une boutique;

Les ouvriers travaillant en chambre avec un apprenti de moins de 16 ans;

La veuve qui continue, avec l'aide d'un seul ouvrier ou d'un seul apprenti, la profession précédemment exercée par son mari.

Ne sont point considérés comme compagnons ou apprentis la femme travaillant avec son mari, ni les enfants non mariés travaillant avec leur père et mère, ni le simple manœuvre dont le concours est indispensable à l'exercice de la profession.

373. — Ce troisième groupe vise les artisans, c'est-à-dire ceux qui se livrent à un travail de main-d'œuvre : dans le prix de vente du produit fabriqué, la rémunération de ce travail entre pour une part importante. On doit refuser par contre le bénéfice de notre disposition à ceux qui effectuent des opérations où domine la spéculation commerciale ou industrielle, ou à ceux qui vendent, en même temps que des produits fabriqués par eux, des marchandises achetées à des tiers.

Pour obtenir la réduction, il faut encore que l'ouvrier n'emploie habi-

(1) TARDIEU, *op. cit.*, n° 419.

tuellement ni compagnon ni apprenti; cette disposition n'est toutefois pas applicable à l'ouvrier travaillant en chambre, à qui l'on permet un apprenti de moins de 16 ans.

Enfin l'article 13 accorde le bénéfice de la réduction à la veuve d'artisan continuant avec l'aide d'un seul ouvrier ou apprenti la profession antérieurement exercée par son mari. On n'appliquera donc pas cette disposition à une veuve exerçant, par exemple, un commerce d'épicerie, pour lequel son mari lui-même n'aurait pas été fondé à demander le bénéfice de l'article 13.

374. — Ces diverses dispositions sont la reproduction partielle de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1880, lequel accordait aux personnes ci-dessus visées l'exemption complète de la patente. L'article 13 de la loi du 31 juillet 1917 maintient l'exonération totale à ces personnes lorsque leur bénéfice n'excède pas 1,500 francs. Lorsque, par contre, ce bénéfice excède 1,500 francs, le législateur de 1917 n'a pas cru devoir libérer les personnes en question de tout impôt: il a seulement admis que la fraction du bénéfice ne dépassant pas 1,500 francs serait affranchie de la taxe, au lieu d'être comptée pour un quart comme dans le droit commun (art. 12).

On se référera utilement, pour la détermination des personnes visées à l'article 13, à la jurisprudence en matière de patentes (1).

(1) Une nouvelle rédaction de cet article, non encore adoptée par le Sénat, a été votée par la Chambre des Députés, le 2 juillet 1921 (1^{re} séance, *J. O.*, Débats, p. 3118 et suiv.). Cette rédaction est ainsi conçue :

« Ne sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux que sur la portion de ces bénéfices correspondant à la portion imposable des salaires, d'après l'article 23 de la présente loi (*loi du 31 juillet 1917*) :

« Les artisans travaillant chez eux ou au dehors, soit seuls, soit avec un compagnon ou un apprenti;

« La veuve qui continue avec l'aide d'un ou de deux ouvriers ou apprentis la profession précédemment exercée par son mari;

« Les personnes qui vendent en ambulance, etc.

« Ne sont considérés comme compagnon ou apprenti d'un artisan, lorsqu'il utilise leur concours, ni sa femme, ni ses père et mère, ni ses enfants habitant avec lui, ni ses frères et sœurs mineurs habitant avec lui;

« Ne sont pas soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et sont passibles de l'impôt sur les traitements (titre III) :

« Les ouvriers travaillant à leur domicile, que leurs instruments de travail

SECTION VI.

RÉGIME TRANSITOIRE APPLICABLE AUX RÉGIONS LIBÉRÉES.

375. — Les contribuables des régions libérées sont, au point de vue de l'établissement et de la perception des impôts, soumis à un régime transitoire qui a été institué par la loi du 16 juillet 1921 (1), dont l'article 4 concerne les contributions directes et, en particulier, l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

D'après l'article 6 de ladite loi, ce régime transitoire est applicable non seulement aux régions qui, pendant toute la durée des hostilités, ont subi l'invasion ennemie, mais aussi aux régions qui n'ont été que momentanément envahies et aux communes atteintes par la ligne de feu. Pratiquement, pour connaître la portée *territoriale* de la loi, il suffira de consulter le décret du 5 octobre 1921 (2) qui, conformément à l'article 6, a déterminé les communes admises au bénéfice des mesures bienveillantes prévues par la loi du 16 juillet 1921.

376. — Cette loi ne vise pas les impôts de 1918 (3). C'eût été inutile : les textes en vigueur assuraient, en effet, (v. notamment sur ce point un avis adopté par le Conseil d'État les 18 et 20 août 1919) l'exonération des divers impôts directs dus au titre des années 1915 à 1918, aux

soient ou non leur propriété, lorsqu'ils exercent exclusivement à façon pour le compte d'industriels et de commerçants, avec des matières premières fournies par ces derniers, et lorsqu'ils n'utilisent d'autres concours que celui des membres de leur famille visés au 5^e alinéa du présent article, d'un apprenti et de compagnons, à condition que le nombre desdites personnes n'excède pas cinq s'il comprend un ou plusieurs compagnons ;

« Les mariniers propriétaires d'un seul bateau, qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes ;

« Les pêcheurs se livrant personnellement à la pêche des poissons, crustacés, coquillages et autres produits de la mer ou d'eau douce... »

(1) *J. O.* du 27 juillet 1921.

(2) *J. O.* du 6 octobre 1921.

(3) L'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux n'ayant été établi qu'à partir de l'année 1918, nous n'examinons ici les conséquences de la loi du 16 juillet 1921 qu'à compter de l'année 1918.

contribuables des régions restées pendant toute la durée de la guerre sous la domination ennemie. Pour se conformer aux intentions des Chambres, l'Administration a d'ailleurs admis que le bénéfice de cette exonération pouvait être étendu à toutes les communes comprises dans la zone déterminée par le décret du 5 octobre 1921.

Pour l'année 1918, doivent donc être totalement exonérés de notre impôt cédulaire, *sans aucune autre condition*, tous les redevables dont le siège de la direction de l'entreprise se trouvait ou eût dû se trouver normalement dans l'une des communes de ladite zone, que ces redevables aient, en fait, continué de résider dans cette zone, ou que, réfugiés, ils aient momentanément transporté le centre de leurs affaires sur un point quelconque du territoire non envahi.

377. — La loi du 16 juillet 1921 fixe expressément, par contre, le statut fiscal des régions libérées pour les années 1919 à 1923. On observera tout d'abord que le régime transitoire qu'elle institue, pour les impôts cédulaires, par les paragraphes 2 et 3 de son article 4, n'est pas applicable, suivant les paragraphes 8 et 9 dudit article :

1° Aux contribuables qui, pour une période quelconque d'imposition, ont été personnellement soumis à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre ;

2° Aux contribuables, ou à leurs ayants droit, qui n'étaient pas, avant la guerre, domiciliés dans la zone déterminée par le décret (1).

378. — Les assujettis qui ne rentrent dans aucune des deux catégories ci-dessus bénéficient, pour l'établissement de notre impôt cédulaire, des avantages suivants :

Année 1919. — Ils ont droit, pour cette année, à l'exemption totale, dès l'instant où, au 1^{er} janvier 1919, le siège de la direction de leurs entreprises se trouvait, ou pouvait être considéré comme se trouvant dans la zone du décret (article 4, § 2). Cette exonération s'étend d'ailleurs aux

(1) Pour l'application de cette disposition, l'Administration considère comme domiciliés au 1^{er} août 1914 dans la zone fixée par le décret, les individus qui y avaient, à cette date, leur principal établissement, et les sociétés qui y possédaient la direction de leurs entreprises .

bénéfices qu'ils ont pu réaliser dans des établissements situés en dehors de la zone précitée, bénéfices qui normalement n'auraient pu être imposés qu'au siège de la direction des entreprises, ce qui n'est pas possible dans les cas de l'espèce.

Doivent être admis au bénéfice de l'exemption totale, non seulement les assujettis qui n'ont, à aucun moment, quitté la zone délimitée au décret, ou qui sont rentrés dans cette zone dès après l'armistice, mais encore les réfugiés qui n'ont regagné leur domicile que postérieurement au 1^{er} janvier 1919, ou qui ne l'ont pas encore regagné, et qui ont été assujettis à l'impôt de notre cédula dans des communes situées en dehors des régions atteintes par l'invasion ou par la ligne de feu (1).

Années 1920 à 1923. — L'article 12 de la loi du 31 juillet 1917 dispose, ainsi qu'on l'a vu ci-dessus (n° 344), que pour le calcul de notre impôt cédulaire :

a. La portion du bénéfice n'excédant pas 1,500 francs est comptée pour un quart ;

b. La fraction comprise entre 1,500 et 5,000 francs pour un demi.

L'article 4, § 3, de la loi du 16 juillet 1921 stipulant que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû au titre des années 1920 à 1923 sera établi en majorant de 100 p. 100 pour 1920, de 75 p. 100 pour 1921, de 50 p. 100 pour 1922 et de 25 p. 100 pour 1923 les limites des déductions partielles visées ci-dessus, il s'ensuit que ces limites sont respectivement portées pour les années envisagées aux chiffres suivants :

Pour l'année 1920.....	3,000 et 10,000 francs.
— 1921.....	2,625 et 8,750 —
— 1922.....	2,250 et 7,500 —
— 1923.....	1,875 et 6,250 —

379. — On sait que l'établissement de notre impôt est, en principe, annuel et que les assujettis sont cotisés sur les bénéfices réalisés par eux

(1) Il serait abusif, par contre, d'étendre le bénéfice des exonérations totales ou partielles prévues par l'article 4 aux contribuables qui auraient définitivement, et sans esprit de retour, quitté les régions envahies. Ces contribuables sont passibles de notre impôt, conformément au droit commun, dans les communes où ils ont transporté le siège de la direction de leurs entreprises.

au cours de l'exercice de douze mois ayant précédé l'année de la taxation.

Par dérogation à cette règle, l'article 4, § 7, de la loi du 16 juillet 1921 prévoit qu'exceptionnellement les contribuables des régions libérées auront la faculté de faire une déclaration globale de leurs bénéfices de 1919 et de 1920 (bénéfices devant respectivement servir de base aux impositions de 1920 et de 1921). Ceux des contribuables dont il s'agit qui entendent être imposés sur leurs profits réels peuvent donc produire un résumé de leur compte de profits et pertes englobant les résultats d'ensemble de leurs deux exercices comptables expirés en 1919 et en 1920 (1). En vertu de la même disposition, les assujettis imposables suivant la méthode indirecte sont en droit de déclarer globalement leur chiffre d'affaires des années 1919 et 1920.

Une imposition spéciale sera néanmoins assignée au contribuable pour chacune des années 1920 et 1921 : à cet effet, le bénéfice global des deux exercices respectivement clos en 1919 et en 1920 sera divisé par deux et chacune de ces parts égales servira de base d'imposition pour les années 1920 et 1921.

380. — Pour le surplus, le droit commun, tel qu'il résulte de la loi organique du 31 juillet 1917 est applicable, en principe, aux commerçants et industriels des régions libérées sous les réserves ci-après, en ce qui touche l'établissement des impositions de 1920 et 1921.

Bénéfice imposable évalué directement. — Le Parlement ayant entendu soustraire à toute imposition les bénéfices réalisés au cours de l'année 1918, on ne comprendra pas, le cas échéant, dans les bases d'imposition des années 1920 et 1921, bases fixées d'après la déclaration globale des bénéfices des deux exercices 1918-1919 et 1919-1920 (2), la part de bénéfices du premier de ces deux exercices qui a été réalisée antérieurement au 1^{er} janvier 1919. La ventilation ne se fera d'ailleurs pas

(1) Cette déclaration devait être produite pour le 31 octobre 1921 au plus tard (art. 4, § 10 de la loi).

(2) On se place ici dans l'hypothèse où l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile. Dans le cas contraire, les impositions de 1920 et 1921 sont basées sur les bénéfices des années 1919 et 1920 et elles ne portent donc sur aucun profit de 1918 : la question ci-dessus ne se pose dès lors pas.

nécessairement par douzièmes : une formule plus exacte consistera à l'opérer au prorata du chiffre d'affaires.

Bénéfice imposable évalué indirectement. — Il résultera de l'application au chiffre d'affaire total des deux années 1919 et 1920, d'un coefficient *unique*, correspondant à la moyenne des pourcentages de bénéfices obtenus pendant cette période.

381. — Que les bénéficiaires de l'article 4 résident ou non dans la zone délimitée par le décret du 5 octobre 1921, leur imposition est établie dans la commune des régions libérées où ils ont conservé, en fait ou par hypothèse, le siège de la direction de leurs entreprises.

CHAPITRE VIII.

MOYENS DE SERVICE. — SANCTIONS PÉNALES.

SECTION I.

RECHERCHE DES ENTREPRISES IMPOSABLES.

382. — Le recensement annuel des patentables prévu par l'article 25 de la loi du 15 juillet 1880 permet au contrôleur de découvrir les professions qui s'exercent d'une manière ostensible (1).

383. — Une autre source de renseignements, non moins importante, est constituée par le registre du commerce. Une loi du 18 mars 1919 (*J. O.* du 19 mars, p. 2853) prévoit qu'il sera tenu, pour le ressort de chaque tribunal de commerce ou du tribunal civil qui en tient lieu, un registre du commerce, registre dressé par le greffier. Dans ce registre : 1° sont immatriculés tous les commerçants français ou étrangers ayant en France soit leur établissement principal, soit une succursale ou une agence ; les sociétés commerciales françaises ; les sociétés commerciales étrangères ayant une succursale ou une agence en France ; 2° sont portées diverses mentions, énumérées par ladite loi, se rapportant à l'exploitant et au fonds de commerce (nom, prénoms, surnom, pseudonyme de l'exploitant, objet du commerce, lieu d'exercice, régime matrimonial du commerçant, brevets d'invention, marques de fabrique, cessions, modifi-

(1) Les centimes départementaux et communaux portant sur la contribution des patentes ont été provisoirement maintenus par l'article 44 de la loi du 31 juillet 1917 ; jusqu'au vote de nouvelles dispositions, les bases de cette dernière contribution continuent donc d'être annuellement recensées.

cations et changements survenus, raison sociale, objet, nature de la société, lieux d'exploitations, nom des associés autres que les actionnaires et commanditaires, montant du capital, durée de la société, modifications intervenues, etc., etc.).

384. — D'autre part, en vertu de l'article 55 de la loi du 31 juillet 1917, l'Administration des Contributions directes a le droit, pour l'établissement des divers impôts sur les revenus, d'obtenir de tous les services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes.

Complétant cette disposition, l'article 31, § 1^{er}, de la loi du 31 juillet 1920, stipule qu'en aucun cas, les Administrations de l'État, des départements et des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'État, les départements et les communes ne pourront opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration des Finances ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint qui, pour établir les impôts institués par les lois existantes, leur demanderont communication des documents de service qu'elles détiennent.

Il convient de signaler, en outre, l'article 11 de la loi du 31 décembre 1921, aux termes duquel l'Administration des Postes et Télégraphes est tenue de communiquer au service des Contributions directes les changements de domicile dont elle a connaissance. Les prescriptions de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 paraissaient suffisantes, à la vérité, pour autoriser le service postal à fournir ces renseignements aux agents des Contributions directes. Ce n'est que par un surcroît de précaution, pour lever toute incertitude sur ce point, que le législateur a réglé la question par un texte spécial (1).

384 bis. — La loi du 31 décembre 1921 a, également, dans ses articles 7 à 10, édicté certaines mesures destinées à faciliter la découverte, par le fisc, des contribuables qui se livrent d'une manière non ostensible, et plus généralement, d'une manière non sédentaire, soit directement, soit comme intermédiaires, à la vente d'objets ou marchandises.

(1) Voir le rapport supplémentaire sur le projet de loi de finances de 1922, présenté par M. Bokanowski, député : Chambre des Députés, annexe n° 3494 au procès-verbal de la 1^{re} séance du 7 décembre 1921, p. 14.

D'après l'article 7, tout individu, français ou étranger, qui se livre sur notre territoire, ailleurs qu'en boutique ou magasin, à des ventes de marchandises ou produits quelconques, est tenu, à toute réquisition des maires, adjoints, juges de paix et tous officiers ou agents de police municipale ou judiciaire, ainsi que des agents des administrations financières et du service de la répression des fraudes, de justifier :

1° Qu'il est inscrit au registre du commerce institué par la loi du 18 mars 1919 (auquel cas il ne peut pas, en principe, échapper aux investigations du fisc) ;

2° Ou qu'il opère en qualité de commis ou d'employé pour le compte d'une personne inscrite audit registre (auquel cas il n'est pas personnellement passible, en principe, des impôts sur le commerce).

A défaut des justifications précédentes, l'intéressé doit produire une « carte de commerce ». Cette carte est une nouveauté en matière fiscale. Elle répond à un besoin analogue à celui qui, sous le régime de la patente, avait motivé le vote des articles 33 et 34 de la loi du 15 juillet 1880, relatifs aux marchands forains : aux termes de l'article 33 les individus qui exercent, hors de la commune de leur domicile, une profession imposable sont tenus de justifier, à toute réquisition, de leur imposition à la patente ; l'article 34 prévoit d'ailleurs que, pour mettre les intéressés à même de se conformer aux dispositions de l'article précédent, les agents des contributions directes peuvent délivrer des patentes par anticipation, avant l'émission des rôles (1).

C'est une obligation de même ordre qui est imposée par l'article 7 de la loi du 31 décembre 1921, article qui a eu notamment pour but d'assurer l'assujettissement du commerce clandestin à l'impôt sur le chiffre d'affaires et aux impôts sur les revenus.

Il est à remarquer, d'ailleurs, que la carte de commerce peut être exigée de tout contribuable — non inscrit au registre du commerce ou non-employé — du seul fait qu'il exerce ailleurs qu'en boutique ou magasin, et lors même qu'il n'opérerait pas hors la commune de son domicile. Doivent en justifier, notamment, les marchands qui effectuent leurs

(1) Ces dispositions sont encore actuellement en vigueur, les impositions départementales et communales n'ayant pas cessé d'être perçues au titre de la contribution des patentes.

opérations sur la voie publique (marchands des quatre saisons, marchands d'huitres et d'autres menus comestibles, de fleurs coupées, entrepreneurs de spectacles forains, etc.), les diamantaires qui exercent non ostensiblement, etc.

La carte de commerce constitue, pour le contribuable, la preuve qu'il s'est fait connaître à l'Administration et qu'ainsi il n'essaye pas de se soustraire aux droits fiscaux. La délivrance de la carte est d'ailleurs subordonnée au paiement préalable d'une caution suffisante, qui garantit le recouvrement des droits en question (1).

Si les intéressés ne justifient pas de leur inscription au registre du commerce ou de leur qualité d'employé, ou bien si, à défaut de ces justifications, ils ne produisent pas leur carte de commerce, les marchandises ou objets par eux mis en vente sont saisis, à leurs frais, jusqu'à ce qu'ils se soient conformés aux prescriptions de la loi.

Dans le cas où ils n'auraient pas satisfait à ces prescriptions dans un délai de huit jours à compter de la saisie ils s'exposeraient à une double sanction :

1° Vente publique au profit du Trésor des marchandises saisies ;

2° Amende de 100 à 5,000 francs prononcée par le tribunal correctionnel (article 9 de la loi du 31 décembre 1921).

En cas de récidive, les marchandises sont confisquées.

Le même article stipule enfin que s'il s'agit de marchandises périssables, la vente est effectuée dès après la saisie, mais sous réserve des droits des intéressés, au cas où ils se seraient conformés à la loi dans le délai de huit jours.

384 *ter*. — Toutes ces sources d'information, ajoutées aux renseignements que contiennent les divers documents détenus par le service des Contributions directes lui-même pour l'assiette des impôts sur les revenus mettent, pratiquement, le contrôleur à même de connaître la presque généralité des entreprises imposables.

(1) L'article 10 de la loi du 31 décembre 1921 prévoit que les conditions dans lesquelles sera délivrée la carte de commerce, ainsi que le mode de détermination du montant des sommes au versement desquelles cette délivrance sera subordonnée, seront fixés par décret.

SECTION II.

CONTRÔLE DES DÉCLARATIONS.

385. — En vertu des pouvoirs qu'il tient des lois du 31 juillet 1917 (art. 55) et du 31 juillet 1920 (art. 31, § 1^{er}), le contrôleur peut de même, le cas échéant, s'assurer de l'exactitude des renseignements fournis par les assujettis au vu de tous les documents détenus par les services publics ou par les entreprises concédées ou contrôlées.

386. — Par ailleurs, les contribuables eux-mêmes sont tenus de fournir à l'agent du Trésor toutes justifications utiles à l'appui de leurs déclarations, dans les conditions ci-après :

1° *Contribuables imposés sur leur bénéfice net réel.* — Ils doivent, s'ils en sont requis, produire tous documents comptables permettant de dégager le profit effectif de l'entreprise (loi du 31 juillet 1917, art. 4) ;

2° *Contribuables imposés d'après le chiffre d'affaires.* — Lorsque celui-ci n'excède pas 50,000 francs, l'assujetti n'est tenu de fournir que la justification du montant de son chiffre d'affaires. Cette justification résultera notamment de la production du livre dont la tenue est imposée par l'article 66 de la loi du 25 juin 1920 à tout redevable de l'impôt indirect sur le chiffre d'affaires institué par ladite loi. L'article 67 de celle-ci prévoit expressément, d'ailleurs, que les assujettis ne pourront refuser la communication de ce livre au contrôleur des Contributions directes.

Quand, au contraire, le chiffre d'affaires annuel de l'entreprise est supérieur à 50,000 francs, la loi ne fait plus de distinction, au point de vue des justifications à produire, entre le contribuable taxé sur le bénéfice réel, et le redevable imposé en fonction de son chiffre d'affaires. C'est une innovation de la loi du 31 juillet 1920, dont l'article 32 dispose, d'une manière générale, que, pour permettre le contrôle des déclarations fiscales et la recherche des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires excédant 50,000 francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents financiers au moins pourvus du grade de

contrôleur ou d'inspecteur-adjoint les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de Commerce (livre-journal, copie de lettres, livre des inventaires), ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses (1).

387. — Nous avons étudié ci-dessus (n° 309) les conséquences de cette disposition, conséquences qui peuvent se résumer comme suit : tout exploitant réalisant un chiffre d'affaires annuel supérieur à 50,000 francs est susceptible, aujourd'hui, d'être imposé sur son bénéfice net effectif.

On a fait remarquer avec raison (2) que l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 peut être invoqué, dès à présent, par les agents du Trésor qui y sont visés, même pour l'établissement des impôts exigibles antérieurement au 1^{er} août 1920, mais que, par ailleurs, les représentants du fisc « peuvent seulement consulter les livres et en tirer des copies ou extraits, mais ne sont pas autorisés à *exiger* que les contribuables dressent eux-mêmes ces extraits ou copies, ou fournissent des relevés quelconques ».

388. — Le deuxième paragraphe de l'article 32, susvisé, prévoit que le refus, par le contribuable de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai de dix ans fixé par l'article 11 du Code de Commerce sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906.

Cette disposition contient la sanction de l'obligation stipulée au paragraphe 1^{er} : on observera qu'elle n'oblige pas seulement les redevables qui y sont visés à conserver pendant dix ans les livres dont la tenue est expressément prescrite par le Code de Commerce. Elle va plus loin que celui-ci : en disant « le refus de communiquer *les livres* ou leur destruction avant le délai, etc. », elle fait évidemment allusion à tous les livres et documents visés au paragraphe précédent, ce qui astreint notamment le contribuable à conserver pendant le délai en question même les livres annexes (3).

(1) En fait, c'est toute la comptabilité de l'entreprise qui, dans les cas de l'espèce, doit être mise à la disposition de l'agent du Trésor.

(2) MAGUÉRO, *Revue des impôts*, n° 629.

(3) Voir, dans ce sens, la circulaire administrative du 14 février 1921 ; MAGUÉRO, *op. cit.*, n° 629.

Nous admettons d'ailleurs volontiers le correctif suivant proposé, sur ce point, par M. Maguéro : si des livres facultatifs ou des documents annexes, dont la tenue n'est pas prescrite par le Code de Commerce, ont été détruits par le contribuable avant l'expiration du délai de dix ans, à une date antérieure à la promulgation de la loi du 31 juillet 1920, l'Administration ne pourra en faire grief aux intéressés.

389. — Quelles sont les sanctions édictées par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906 ? Cet article punit les contrevenants d'une amende de 1,000 francs à 10,000 francs en principal (1) ; il prévoit, en outre, la condamnation des assujettis à représenter les documents non communiqués, sous peine d'une astreinte de 100 francs au minimum par jour de retard (2).

390. — L'énumération et l'appréciation des moyens de contrôle dont dispose l'agent fiscal sortiraient du cadre de cette étude. La conduite de la vérification pourra évidemment varier, quant aux détails tout au moins, d'espèce à espèce. Mais il est un travail auquel le contrôleur aura

(1) Le montant de cette amende est, en vertu des lois existantes, majoré de 5 décimes.

(2) Cet article est ainsi conçu :

« L'amende encourue pour refus de communication dans les conditions prévues par l'article 22 de la loi du 23 août 1871 et par l'article 7 de la loi du 21 juin 1875 sera de 1,000 à 10,000 francs en principal.

« Indépendamment de cette amende, les sociétés ou compagnies françaises ou étrangères et tous autres assujettis aux vérifications des agents de l'Enregistrement devront, en cas d'instance, être condamnés à représenter les pièces ou documents non communiqués, sous une astreinte de 100 francs au minimum par chaque jour de retard. Cette astreinte, non soumise aux décimes, commencera à courir de la date de la signature par les parties ou de la notification du procès-verbal qui sera dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié ; elle ne cessera que du jour où il sera constaté, au moyen d'une mention inscrite par un agent de contrôle sur un des principaux livres de la société ou de l'établissement, que l'Administration a été mise à même d'obtenir la communication ordonnée.

« Le recouvrement de l'astreinte sera suivi comme en matière d'enregistrement. »

On rapprochera utilement ces sanctions de celles prévues par l'article 69 de la loi du 25 juin 1920 en cas de refus de communication des documents nécessaires à l'assiette de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

un intérêt de premier ordre à se livrer chaque fois qu'il sera possible : étant donné que pour un genre d'entreprises déterminé, on connaît généralement le rapport existant, en cours d'exploitation normale, entre le bénéfice et le chiffre d'affaires, le contrôleur pourra, dès l'abord, se faire une opinion sur le degré d'exactitude de la déclaration qui lui est soumise, en déterminant le pourcentage : 1° du bénéfice brut (compte d'exploitation) ; 2° du bénéfice net (compte des profits et pertes), par rapport au chiffre d'affaires de l'exploitant. L'examen de ces pourcentages et leur rapprochement avec les coefficients usuels constatés dans la même profession lui permettront en outre d'orienter utilement ses recherches.

SECTION III.

DISSIMULATIONS FRAUDULEUSES.

391. — Nous avons vu ci-dessus (n^{os} 354 et suiv.) que le contribuable qui, intentionnellement, fournit au fisc des déclarations inexactes soit quant aux éléments constitutifs de son bénéfice réel, soit quant à son chiffre d'affaires ou au coefficient qui lui est applicable, s'expose au doublement de l'impôt portant sur la portion du bénéfice dissimulée.

Lorsque ces déclarations inexactes sont accompagnées de manœuvres frauduleuses, l'intéressé encourt, en outre, des sanctions pénales. L'article 112 de la loi du 25 juin 1920 stipule, en effet, que quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public, sera puni d'une amende de 1,000 francs au moins et de 5,000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor. En cas de récidive dans un délai de cinq ans, il sera puni, en outre, d'un emprisonnement d'un an au moins et de cinq ans au plus et pourra être privé, en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du Code pénal.

L'article 112 ajoute que le tribunal pourra, de plus, ordonner que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera, et qu'il sera affiché dans les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné, sans toutefois que les frais de la publication et de l'affichage puissent dépasser 5,000 francs.

392. — Ce texte, d'une portée générale en matière fiscale, s'applique en particulier aux dissimulations frauduleuses commises en vue d'échapper à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Les sanctions pénales sont une quasi-nouveauté dans l'assiette des impôts directs. Sous l'ancien régime fiscal, elles étaient, en cette matière, une très rare exception (1). Avec les nouvelles taxes, elles sont malheureusement devenues une nécessité qu'il faut subir; les sanctions purement fiscales (majorations, droits en sus, etc.) ne sont plus suffisantes: certains contribuables n'hésitent pas à s'y exposer, alléchés par l'avantage qu'ils espèrent retirer, s'ils ne sont pas découverts, d'une dissimulation de bénéfices. En vue de parer à ces évasions, il a donc fallu prévoir que, dans certains cas, les sanctions fiscales pourraient être accompagnées de mesures répressives.

Le délit réprimé par l'article 112 existera, en notre matière, par la réunion de trois éléments: 1° une dissimulation ou une tentative de dissimulation du bénéfice imposable; 2° l'emploi de manœuvres frauduleuses pour accomplir cette dissimulation; 3° l'intention chez le contribuable de se soustraire, en tout ou en partie, à l'établissement de la contribution.

393. — Quand y aura-t-il emploi de manœuvres frauduleuses? On observera tout d'abord qu'une déclaration — même écrite — intentionnellement incomplète ou mensongère ne constitue pas, en elle-même, une manœuvre frauduleuse. Pour que cette manœuvre existe, il faut, dans le droit pénal français, que la déclaration mensongère soit en outre assortie d'une mise en scène de faits extérieurs et matériels destinée à la fortifier. Parmi ces faits, l'on peut citer notamment:

L'inscription au passif du bilan de paiements fictifs;

L'omission, parmi les recettes, du produit de certaines ventes;

(1) On signale toutefois qu'en matière de remises sur petites cotes foncières, l'article 30 de la loi du 29 mars 1914 prévoyait déjà que quiconque aurait sciemment, soit au moyen d'une fausse déclaration, soit en s'abstenant de rectifier une déclaration antérieure, obtenu ou tenté d'obtenir irrégulièrement les dégrèvements prévus au présent article, serait passible d'une amende de 50 à 100 francs, qui pourrait être portée au double en cas de récidive. Mais les amendes de l'espèce étaient prononcées par le Conseil de préfecture, statuant comme en matière de contravention.

La production, à l'appui d'une déclaration et en vue de masquer la dissimulation qu'elle contient, d'une fausse situation active et passive;

La tenue d'une double comptabilité, dont l'une, mensongère, est destinée au fisc;

L'existence de ratures, surcharges ou grattages destinés à dissimuler des bénéfices;

La suppression de certaines pages des documents comptables;

L'omission de certaines marchandises à l'inventaire extra-comptable (1).

394. — Les poursuites sont engagées à la requête de l'Administration compétente et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté (art. 112, § 6). Toutes les fois, dès lors, que les contrôleurs ou inspecteurs des Contributions directes constatent qu'un contribuable a intentionnellement dissimulé ou tenté de dissimuler, au moyen de procédés frauduleux, tout ou partie de ses bénéfices en vue d'échapper à l'impôt de notre cédule, ils doivent en aviser immédiatement leur directeur départemental, représentant qualifié de l'Administration, en lui faisant connaître toutes les circonstances de l'affaire. Si, après examen de ces circonstances, le directeur estime que des poursuites sont justifiées, il présente la requête au procureur de la République près le tribunal du lieu de l'imposition (2).

395. — L'article 31, § 2, de la loi du 31 juillet 1920, est allé plus loin dans cette voie: il stipule que dans le cas où, pour une cause quelconque, même totalement étrangère à l'assiette des impôts, une information est ouverte par l'autorité judiciaire, celle-ci devra donner communication à l'Administration des Finances de toute indication qu'elle pourrait recueillir au cours de la procédure, et de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale, ou une manœuvre

(1) Les tribunaux répressifs se référeront utilement, lorsqu'ils auront à se prononcer en cette matière, à la jurisprudence intervenue à l'occasion de l'application de l'article 20 de la loi du 1^{er} juillet 1916, article édictant des sanctions pénales au cas de manœuvres frauduleuses employées en vue de se soustraire à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

(2) Aux termes de l'article 112, § 5, les contrevenants peuvent, le cas échéant, bénéficier des circonstances atténuantes dans les conditions prévues par l'article 463 du Code pénal.

quelconque ayant eu pour objet ou pour résultat de frauder ou même simplement de compromettre un impôt.

Ainsi donc, dans les cas de l'espèce, l'initiative de signaler la fraude au directeur départemental appartient à l'autorité judiciaire elle-même. Saisi des renseignements fournis par cette autorité, le directeur examine s'ils caractérisent l'emploi de manœuvres frauduleuses et, dans l'affirmative, il adresse au Parquet la requête prévue par l'article 112 de la loi du 25 juin 1920. S'il estime, au contraire, que la dissimulation ne présente pas un caractère frauduleux, il prend seulement les mesures nécessaires pour que l'omission d'imposition soit immédiatement réparée.

Il va sans dire que toutes les fois qu'ils ont lieu de penser qu'une information ouverte par l'autorité judiciaire est susceptible de faire découvrir des dissimulations, frauduleuses ou non, commises notamment en matière d'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, les directeurs départementaux doivent provoquer la communication prévue par l'article 31, § 2, de la loi du 31 juillet 1920.

CHAPITRE IX.

TAXE SPÉCIALE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES⁽¹⁾.

396. — Indépendamment de l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales, que nous venons d'examiner, l'article 14 de la loi du 31 juillet 1917 établit « une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises ayant pour objet principal la vente en détail de denrées ou marchandises, lorsque ce chiffre d'affaires dépasse un million de francs, déduction faite du montant des exportations à l'étranger, en Algérie, aux colonies et pays de protectorat ».

On peut être assez étonné de trouver une taxe directe de cette nature dans un texte qui a eu précisément pour objet de substituer à la taxation forfaitaire de l'ancienne contribution des patentes un impôt sur les bénéfices réels du commerce et de l'industrie. L'établissement de cette taxe — qui frappe ce qu'on a coutume d'appeler les grands magasins et les établissements à succursales multiples (v. ci-après, n° 437) — s'explique en réalité non seulement par des raisons purement fiscales, mais aussi par des considérations d'ordre plus général.

397. — Raisons fiscales tout d'abord : sous l'empire de la patente, une catégorie spéciale de redevables, les grands magasins et magasins à succursales multiples, payait une contribution proportionnellement plus élevée que celle des commerçants ordinaires. Si, dans le nouveau système d'impôts directs, on avait soumis ces grandes entreprises au droit commun — taxation pure et simple du bénéfice — elles auraient, toutes

(1) On ne confondra pas cette taxe spéciale avec l'impôt sur le chiffre d'affaires institué par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920.

proportions gardées, subi une charge moins lourde qu'avant la réforme : celle-ci se fût traduite pour elles par un dégrèvement *relatif* (1). C'est cette conséquence qu'on a voulu éviter : la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires apparaît ainsi comme une taxe compensatrice.

398. — Raisons d'ordre plus général : l'aggravation des droits de patente qu'avaient subie les entreprises dont il s'agit se justifiait, aux yeux de certains, par cette considération que le grand magasin, en développant démesurément son chiffre de ventes, peut faire fructifier son capital plusieurs fois au cours de l'année, donc vendre moins cher et tuer ainsi la concurrence. Cette situation a paru au législateur aussi préjudiciable aux détaillants qu'aux consommateurs eux-mêmes : ceux-ci, en particulier, n'ont rien à gagner à ce que certaines entreprises deviennent maîtresses du marché. A cette situation économique, le Parlement n'a pas cherché toutefois un remède économique : il a trouvé plus simple de s'en tenir à l'aggravation fiscale déjà édictée sous le régime de la patente, « d'handicaper », en quelque sorte, la grosse entreprise de détail par rapport au petit commerce (2). C'est une des nombreuses et décevantes applications de ce principe qui veut faire servir l'impôt à rendre plus salubres les locaux d'habitation, plus nombreuses les naissances, plus rares les célibataires, etc.

399. — En définitive, le but poursuivi par l'article 14 n'est donc pas tant de frapper les gros bénéfices dans une proportion plus forte que les autres ; ce qu'on veut c'est, au mépris du principe d'égalité des contribuables devant les charges fiscales, atteindre spécialement le grand magasin ou l'entreprise à succursales multiples, rendre les conditions de concurrence plus égales entre les grandes concentrations de capitaux et le petit commerce, faire payer un monopole de fait (3).

Ces considérations permettent de délimiter nettement le champ d'application de la taxe spéciale : malgré la généralité des termes de l'article 14 — article qui, interprété à la lettre, conduirait à imposer toutes les entreprises, vendant au détail n'importe quelle denrée ou marchandise,

(1) Voir l'exemple cité par le Ministre des Finances : Chambre des Députés, séance du 18 juillet 1917 (*J. O.* du 19 juillet, Débats, p. 1843).

(2) MAGUÉRO, *Revue des impôts*, n° 116.

(3) Déclarations de M. J.-L. Dumesnil : Chambre des Députés, séance du 18 juillet 1917 (*J. O.* du 19 juillet, Débats, p. 1843).

pourvu que leur chiffre d'affaires dépasse un million — on peut poser en principe, semble-t-il, que sont seules passibles de notre taxe les entreprises qui, sous le régime de la patente, étaient soumises aux surtaxes prévues pour les grands magasins et établissements à succursales multiples.

400. — Pour rétablir l'équilibre on a donc eu recours à une taxe de superposition, et on l'a assise sur le chiffre d'affaires. Le choix de cette base d'imposition n'a pas été, à vrai dire, sans soulever de vives critiques : le chiffre d'affaires, a-t-on dit, n'est qu'un signe extérieur, comparable à la valeur locative dont tenait compte la patente ; donc la taxe est rétrograde, elle jure avec l'économie générale de la réforme. Par ailleurs, elle frappe le plus souvent des sociétés par actions, soumises à la publication de leurs bilans, donc imposées d'après leurs bénéfices réels. Pourquoi, dès lors, ne pas faire état également de ces bénéfices pour la fixation de la taxe ?

Ces objections ne manquent pas de valeur : cependant, elles n'ont pas été retenues. Un amendement tendant à baser la taxe spéciale sur les bénéfices des entreprises envisagées, lorsque ces bénéfices dépasseraient un million de francs, a été disjoint (1) : c'est le texte voté par la Chambre en 1909, et modifié par le Sénat, qui a prévalu.

401. — La taxe spéciale est applicable aux entreprises ayant pour objet *principal* la vente *en détail* de denrées ou marchandises et dont le chiffre d'affaires annuel excède un million.

La première condition d'exigibilité de la taxe est que la majeure partie des ventes soit faite au détail : ce qu'il faut considérer, c'est non pas le *nombre* des ventes au détail, mais leur *importance* par rapport au chiffre d'affaires total. Une entreprise pourra effectuer plus de ventes en détail que d'opérations en gros sans pour cela être imposée à la taxe spéciale : ce qu'il faudra envisager, c'est le montant des opérations au détail ; si ce montant dépasse celui des ventes en gros, l'entreprise sera imposable. Elle ne le sera pas dans le cas contraire, car en cette dernière hypothèse on ne pourra pas dire que son objet *principal* est la vente au détail.

(1) Amendement de M. Marc Réville : Chambre des Députés, séance du 18 juillet 1917 (*J. O.* du 19 juillet, Débats, p. 1844 à 1847).

On entend par ventes au détail celles qui sont faites directement aux consommateurs.

402. — Les ventes doivent en outre porter sur des denrées ou marchandises. Comment faut-il interpréter ces expressions? Il convient de leur attribuer leur sens propre (1) : on ne considérera pas, notamment, comme marchandises les effets de commerce, et les établissements qui en font l'escompte resteront hors du champ d'application de la taxe.

403. — Il faut encore que le chiffre d'affaires annuel dépasse un million de francs : par chiffre d'affaires, on entend le montant total annuel des ventes effectivement et définitivement réalisées, suivant les principes admis pour la détermination indirecte du bénéfice (n^{os} 233 et suiv.). C'est le chiffre d'affaires *total* de l'établissement qu'il convient de considérer : l'entreprise dont le montant des opérations en détail serait de 900,000 francs, mais qui réaliserait en outre 200,000 francs de ventes en gros serait passible de la taxe, son chiffre d'affaires total excédant un million de francs.

C'est de même le chiffre d'affaires total qui servira de base à la taxe ; il n'y aura pas lieu d'en déduire le montant des ventes en gros opérées à titre secondaire.

404. — Enfin, dans le chiffre d'affaires des entreprises envisagées on ne comprendra pas le montant des exportations à l'étranger, en Algérie, aux colonies et pays de protectorat.

405. — En ce qui touche les établissements à succursales multiples, la base de la taxe sera constituée par le chiffre global des affaires réalisées dans toutes les succursales installées soit dans la ville du siège principal, soit dans d'autres localités.

406. — Les contribuables passibles de la taxe spéciale sont tenus, d'après l'article 14, de faire spontanément, dans les trois premiers mois de chaque année, la déclaration du chiffre total de leurs affaires pendant l'année précédente. Donc, d'une part, pas de mise en demeure du

(1) Chambre des Députés, séance du 18 juillet 1917 (*J. O.* du 19 juillet, Débats, p. 1849).

contrôleur : dans tous les cas, les redevables de la taxe doivent prendre l'initiative d'indiquer leur chiffre d'affaires. D'autre part, c'est le chiffre d'affaires de l'année — et non pas de l'exercice comptable — précédant l'année de l'imposition qui sert de base à la taxe. La déclaration est adressée au contrôleur des Contributions directes dans le ressort duquel se trouve le siège de la direction de l'entreprise.

407. — L'article 14 fait d'ailleurs aux assujettis une obligation de présenter à l'appui de leur déclaration toutes les justifications nécessaires pour en établir l'exactitude.

Faute de déclaration dans le délai légal, ou si le contribuable ne fournit pas, soit à l'appui de sa déclaration, soit sur la demande de l'Administration, des justifications suffisantes au sujet de son chiffre d'affaires, le contrôleur procède à l'évaluation d'office de la base de cotisation, conformément à l'article 9, § 2, de la loi du 31 juillet 1917.

Les déclarations régulièrement souscrites en vue de l'établissement de l'impôt sur le chiffre d'affaires (loi du 25 juin 1920, art. 59) dispensent d'ailleurs les contribuables intéressés de produire une déclaration spéciale en notre matière.

408. — Le taux de l'impôt est fixé comme suit :

1 p. 1000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre.....	1.000,000 et 2.000,000 francs.
2 p. 1000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre.....	2.000,001 et 10.000,000 —
3 p. 1000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre.....	10.000,001 et 100.000,000 —
4 p. 1000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre.....	100.000,001 et 200.000,000 —
5 p. 1000 sur la fraction du chiffre d'affaires au-dessus de...	200.000,000 —

La taxe est majorée de moitié lorsque le contribuable n'a pas souscrit sa déclaration dans le délai réglementaire ou lorsqu'il a produit une déclaration inexacte : en cette matière, c'est la même majoration qui sanctionne l'absence de déclaration et la déclaration fausée.

Décimes compris, cette surtaxe s'élève, en réalité, à 62,5 p. 100 du montant principal de la taxe.

Il va sans dire que la majoration n'est pas due par les assujettis qui ont rempli leurs obligations au regard de l'assiette de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

409. — La taxe spéciale est due indépendamment de l'existence de tout bénéfice. Sans doute, d'une manière générale, elle se superpose, en fait, à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais elle est exigible lors même qu'à raison des résultats déficitaires de l'entreprise, celle-ci ne serait pas passible de l'impôt dont il s'agit pour l'année envisagée.

La taxe spéciale se cumule également avec l'impôt créé par la loi du 25 juin 1920, en telle sorte que si l'entreprise n'est pas constituée en société par actions, il est possible que son chiffre d'affaires serve de base à trois contributions d'État, savoir :

1° L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux (loi du 31 juillet 1917, art. 6) ;

2° La taxe spéciale (loi du 31 juillet 1917, art. 14), ces deux impôts étant établis par l'Administration des Contributions directes ;

3° L'impôt indirect sur le chiffre d'affaires (loi du 25 juin 1920, art. 59) dont l'assiette incombe, en principe, à l'Administration de l'Enregistrement.

410. — Enfin, en vertu d'une disposition expresse de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917, les sociétés coopératives de consommation ne sont pas imposables à la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, lors même que, possédant des établissements pour la vente au public de denrées ou marchandises, elles seraient passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

CHAPITRE X.

RÉFORMES.

I.

411. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est aujourd'hui une réalité. Appliqué depuis quatre ans, il constitue dès à présent une source importante de recettes pour le Trésor public. Comme il fallait s'y attendre, il a, dès sa mise en vigueur, été vivement combattu et, même encore à l'heure actuelle, les critiques ne lui sont pas ménagées par une certaine partie de l'opinion.

On devine les arguments : ils émanent des partisans à tout prix du signe extérieur et se résument principalement aux griefs suivants :

La taxation directe des revenus — professionnels ou autres — est le triomphe de l'inquisition fiscale.

Par ses modalités d'établissement, l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux est de nature à entraver le développement économique et le relèvement du pays.

Il manque enfin à cet impôt un élément indispensable pour réussir : il est profondément impopulaire, il ne s'adapte pas aux mœurs, aux idées de liberté et d'indépendance du contribuable français.

412. — L'INQUISITION FISCALE. — Un moyen radical est proposé par certains pour supprimer, en notre matière, ce qu'on a coutume d'appeler l'inquisition fiscale. C'est le retour pur et simple à la patente, ni plus ni moins. On admet d'ailleurs que les besoins du Trésor étant présentement plus élevés qu'à la veille de la guerre, il pourra être apporté au *taux* de la patente — le mode d'établissement de cet impôt restant le même — des rehaussements appropriés : quoi de plus pratique, dit-on, que de conserver les bases de l'ancienne patente et de leur appliquer un

tarif deux, trois, quatre fois plus élevé que celui en vigueur sous le régime de la loi du 19 avril 1905.

Cette proposition ne mérite guère de retenir l'attention. Déjà, avec le tarif légal de 1905, la patente se traduisait par des résultats iniques : M. J.-L. Dumesnil en a, au hasard, cité des exemples impressionnants, au cours de la discussion devant le Parlement de la loi de 1917. Veut-on multiplier ce scandale par 2, 3, 4 ... et consolider l'injustice ?

La patente correspond, en réalité, au stade de la boutique : elle ignore tout des transactions modernes. Elle était devenue un anachronisme dans notre système fiscal ; il faut sans hésitation la laisser là où on l'a mise en 1917 : au rebut.

413. — D'autres vont moins loin : sans doute, exposent-ils, la patente n'est-elle pas un impôt parfait, mais il est possible de l'améliorer. On peut en reviser le tarif, tant au point de vue de la dénomination des professions que des bases imposables et des taux. Après une mise au point d'ensemble, des revisions périodiques modèleraient l'impôt sur l'évolution du commerce et de l'industrie.

Ce système ne saurait davantage être pris en considération, d'abord parce qu'il laisse subsister la plupart des injustices inhérentes à tout impôt commercial basé sur le signe extérieur, ensuite parce que, quelle que soit la fréquence des revisions — à supposer que ces revisions soient de nature à améliorer l'assiette de la taxe — le système fiscal sera toujours en retard sur le progrès économique.

414. — En deçà de ces opinions extrêmes, une thèse moins absolue est soutenue par les partisans de la taxation directe d'après le chiffre d'affaires. Le chiffre d'affaires, professent-ils, est plus et mieux qu'un signe extérieur : il est, en quelque sorte, l'indice de la prospérité même de l'entreprise. De plus, le commerçant français ne fera pas, en général, de difficulté pour l'indiquer au fisc. Pourquoi, dès lors, ne pas appliquer directement l'impôt à ce chiffre d'affaires ? L'assiette de la taxe en sera notablement simplifiée : plus de contestations sur les frais généraux, les amortissements, les charges, etc., plus d'examen approfondi de la comptabilité ; au lieu de cela, la constatation brutale d'un chiffre facile à déterminer.

Ce système ne serait admissible que s'il était démontré qu'il existe un rapport quelconque entre le rendement et le chiffre d'affaires d'une

entreprise. La taxation directe du chiffre d'affaires peut sans doute se justifier dans une taxe de consommation telle que l'impôt institué par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 ; mais, en matière d'impôts directs, la question se pose de toute autre façon : dans cette matière, c'est le rendement même de l'exploitation qu'on veut saisir et frapper ; l'impôt direct est, par définition, fonction des *facultés* du contribuable. Dans une contribution directe, le chiffre d'affaires ne saurait dès lors être retenu pour base de la cote que s'il était proportionné au rendement de l'exploitation. Or, il n'en est nullement ainsi : l'importance du chiffre d'affaires ne fournit, le plus souvent, aucune indication utile sur le degré de prospérité de l'entreprise ; on peut réaliser un chiffre d'affaires énorme et être en perte. La taxation directe du chiffre d'affaires est donc à repousser énergiquement, en tant que base d'impôt direct (1).

415. — Les procédés basés sur la productivité moyenne des entreprises ne sont pas meilleurs : ce ne sont toujours que des forfaits avec toutes leurs possibilités d'injustices. La patente est morte de son caractère forfaitaire : est-ce pour la remplacer par un autre forfait, peut-être pire ?

416. — Qu'on le veuille ou non, pour être juste, l'impôt qui frappe les entreprises industrielles ou commerciales doit être basé sur le bénéfice : la patente elle-même prétendait à atteindre ce résultat et toutes les autres formules proposées depuis lors n'ont pas eu d'autre but. Seulement, dans ces divers systèmes, tout en voulant taxer le bénéfice, on se refuse à le constater, à le chiffrer ! La base imposable y est par suite le signe extérieur, qui varie bien entendu de profession à profession et c'est dès lors l'arbitraire, la fantaisie, l'incohérence de tarifs compliqués, sans souplesse et desquels la notion même d'équité est absente.

En vérité, pour tout esprit désintéressé, qui examine sans passion la question, celle-ci ne peut comporter qu'une solution : la constatation directe du profit réel et une taxation proportionnée à ce profit. Pourquoi prendre une voie détournée quand le chemin s'ouvre droit devant soi ?

(1) Le chiffre d'affaires ne peut, à la rigueur, servir d'élément de taxation que combiné avec un système de coefficients ; cette formule permet d'arriver à une détermination indirecte du bénéfice de l'entreprise. On retombe alors dans le forfait prévu par la loi du 31 juillet 1917.

Puisque l'on a la possibilité d'arbitrer cette base idéale d'imposition qu'est le bénéfice net, pourquoi ne pas faire état de ce bénéfice? Toute taxation directe d'un revenu implique nécessairement, sans doute, un minimum de contrôle: et c'est ici que les adversaires du système d'impôts actuel se retrouvent d'accord pour condamner l'inquisition fiscale: ces mots ont, au cours des dernières années, été presque aussi souvent prononcés que ceux de justice fiscale. C'est peut-être une raison pour ne pas les prendre trop au sérieux. On a fait de l'inquisition fiscale un véritable épouvantail: au fond la chose est moins grave que le mot; c'est une question de mesure, et il suffit, pour la résoudre, d'un peu de bonne volonté chez l'Administration et chez le contribuable. Les commerçants n'ont rien à craindre de la communication de leurs livres, ils sont en droit de compter sur la discrétion du fisc. D'ailleurs, cette inquisition, ne la subissent-ils pas déjà, dans un grand nombre de cas, de la part de leurs employés? La formule fixe du salaire est, de nos jours, de plus en plus abandonnée, au profit d'un mode de rémunération proportionnelle aux bénéfices de l'entreprise; les employés qui bénéficient de ces participations ont naturellement un droit de regard sur la comptabilité. N'est-ce pas encore là de l'inquisition, et une inquisition que les exploitants auraient peut-être des raisons de supporter plus difficilement que celle du fisc? D'autre part, cette soi-disant inquisition qui, pour l'assiette de la contribution sur les bénéfices de guerre, a été aussi complète que possible, a-t-elle, à la pratique, donné de si mauvais résultats? On compte les incidents qui se sont produits entre fisc et contribuable, et cependant les intérêts en présence étaient autrement importants que ceux mis en jeu par l'établissement de notre impôt cédulaire.

417. — Au fond, ce qu'il faut avant tout, c'est que le commerçant n'ait pas l'impression d'être soumis à la vérification du fisc: comme toujours, en France, la *manière* seule importe. Nous ne sommes pas éloigné de penser qu'en ce moment la plus grande qualité qu'on puisse souhaiter rencontrer chez le contrôleur, c'est le *savoir-faire*. Que l'agent du fisc *parle* au commerçant et ne lui écrive que quand c'est indispensable, qu'il n'exige de lui aucune formalité, aucune démarche inutile, qu'il prenne lui-même les renseignements dont il a besoin, qu'il inspire confiance à son interlocuteur, et le contrôle de l'impôt ne sera bientôt plus pour celui-ci qu'une *affaire* comme une autre: l'inquisition fiscale aura vécu!

418. — La seconde objection, qui serait beaucoup plus grave si elle était fondée, consiste à dire que l'impôt, prélèvement direct sur le bénéfice, vient réduire d'autant les possibilités d'accroissement des entreprises et s'oppose par conséquent à l'extension des affaires. On peut donc penser que, dans cette opinion, l'un des meilleurs facteurs du développement économique serait la suppression même de l'impôt sur le commerce et l'industrie! (1). Mais, tout d'abord, il n'y aurait aucune raison de ne pas étendre ce raisonnement à tous les autres impôts cédulaires sans exception et même à l'impôt général. Ensuite, l'objection, en elle-même, n'est encore qu'un jeu de mots; elle ne condamne nullement l'impôt cédulaire calculé directement sur le bénéfice. Que la taxe ait pour base le signe extérieur ou le profit, elle n'est toujours, en effet, qu'un prélèvement sur ce profit. La patente, à cet égard, peut se traduire par des résultats tout à fait identiques à ceux de l'impôt cédulaire. C'est uniquement une question de taux; ce qu'il faut dire, c'est qu'un impôt, quel qu'il soit, qu'il repose sur des signes indiciaires ou sur des résultats réels, ne doit jamais atteindre un taux tel qu'il tarisse la matière imposable ou nuise à son développement; mais cette condition se trouvant réalisée, il est sans intérêt qu'il soit basé sur tel ou tel élément.

Par ailleurs, l'argument est, en tout cas, inopérant pour les grandes entreprises : celles-ci revêtent le plus souvent la forme de sociétés et il n'est malheureusement que trop certain qu'elles trouvent toujours, même quand l'affaire est douteuse, les capitaux qu'elles sollicitent. Quant à la moyenne ou à la petite industrie, personne ne soutiendra jamais sérieusement que, pour l'exploitant ayant véritablement l'esprit d'entreprise, le prélèvement fiscal constituera un obstacle au développement de l'affaire.

S'il en était besoin, enfin, l'exemple de l'Angleterre suffirait à calmer les appréhensions des adversaires de notre impôt. La cédula D de l'income-tax y a suscité, depuis qu'elle existe, de nombreuses critiques (2); mais un reproche qu'on ne peut certes pas lui adresser, c'est d'avoir entravé le développement du commerce anglais. M. Chailley constatait déjà en 1884 que le montant net des revenus imposés au titre de la

(1) C'est la conclusion à laquelle aboutit notamment le professeur Leone Levi dans son ouvrage : *On the reconstruction of the Income and Property-tax*.

(2) CHAILLEY, *op. cit.*, p. 174 et suiv.

cédule D était passé de 57,663,000 livres pour l'exercice 1842-1843 à 228,786,000 livres pour l'exercice 1876-1877.

Plus près de nous, M. Gaspard Wampach (1) précise que le revenu brut (c'est-à-dire le revenu réel, déduction non faite des abattements légaux) du seul premier compartiment de la cédule D (2) s'est élevé entre l'exercice 1895-1896 et l'exercice 1904-1905 de 250,621,000 livres à 365,768,000 livres. En dix ans, l'avance totale a donc atteint près de 115 millions de livres, soit 2 milliards 878 millions de francs ou 49,5 p. 100, et ce « malgré l'élévation temporaire du taux de l'impôt et les successives dépressions commerciales ».

Nous souhaitons une pareille extension au commerce français.

419. — Reste la troisième objection, celle-là d'ordre sentimental si l'on peut dire. Mais dans un pays comme la France, les considérations de cet ordre, même en matière fiscale, ne sont pas négligeables... L'imposition directe des revenus, dit-on, ne s'adapte pas aux mœurs du pays, à la mentalité du contribuable; la taxe sur les bénéfices industriels et commerciaux, pour tout dire, est impopulaire! Comme s'il existait des impôts populaires! Nous n'en connaissons point pour notre part. En tout cas, à supposer que la taxation directe des bénéfices soit, actuellement, moins bien supportée qu'un impôt tel que la patente, par exemple, ce fait ne prouverait rien ou plutôt il ne serait que la confirmation de cette règle, vieille comme le monde, qu'on ne subit jamais sans quelque impatience un changement d'habitude. Tout impôt, quel qu'il soit, est déjà, par lui-même, une souffrance pour l'assujetti, et le peuple français, capable de patriotisme sous tant de formes, ne se cabre peut-être, quoi qu'en disent les beaux discours, que devant l'une d'entre elles : le patriotisme dit « fiscal ». Comme il est, par ailleurs, et nous ne lui en ferons certes pas grief, le peuple le plus conservateur de l'univers, comment s'étonner qu'il ait accueilli avec réserve l'introduction dans notre système fiscal de la taxation directe des revenus! En réalité, comme le faisait observer dans une déclaration récente le Ministre des Finances, le con-

(1) *Op. cit.*, p. 266.

(2) Ce premier compartiment ne comprend pas, notamment, les revenus des chemins de fer, de l'exploitation des carrières, de la fabrication du gaz, du fer, tous revenus imposés, en France, dans la cédule des professions industrielles et commerciales.

tribuable français s'accoutume chaque jour davantage aux impôts sur les revenus; les déclarations se font de plus en plus nombreuses, les heurts entre fisc et assujettis sont pour ainsi dire inexistantes. Et, à l'aube d'une réforme qui bouleverse fondamentalement des habitudes plus que séculaires, ceci est tout à fait remarquable dans un pays comme la France, où l'on aime pourtant dire ce qu'on pense... Que la fraude existe, que les évasions soient fréquentes, il serait puéril de le méconnaître. Et c'est précisément ce point qui doit retenir, d'une façon toute particulière, l'attention tant du législateur que de l'Administration : on peut en effet poser en principe que l'opposition aux nouvelles techniques fiscales aura vécu, le jour où chaque contribuable français aura la certitude qu'il n'est pas seul à remplir intégralement son devoir fiscal, que son voisin paye, lui aussi, ce qu'il doit, tout ce qu'il doit. L'idée de justice est si profondément ancrée dans l'esprit de notre peuple, que la plus petite inégalité fiscale nous est insupportable. Tout le secret d'une bonne réforme de nos impôts est là. Qu'on lui demande une taxe raisonnable, le contribuable français payera ce qu'on voudra, suivant la formule qu'on voudra. Mais il n'admettra jamais d'être, pour employer une expression vulgaire... une poire. Des commerçants jusqu'alors d'une honnêteté parfaite ont fabriqué de fausses comptabilités et encouru la prison parce qu'ils ont vu — à tort — dans la contribution sur les bénéfices de guerre « l'impôt des poires »..., l'impôt que leur voisin ne payait pas ! Eh bien, si l'on veut rendre viable notre système cédulaire, il ne faut pas qu'on puisse lui adresser pareil reproche. En particulier, l'impôt sur les bénéfices commerciaux n'entrera vraiment dans les mœurs que le jour où chaque exploitant saura que la charge qu'il supporte pèse également sur ses concurrents, tous ses concurrents.

420. — L'acceptation de cet impôt par les contribuables français dépend donc, dans une large mesure, de l'Administration elle-même. Il appartient à celle-ci de perfectionner ses méthodes d'investigation afin d'atteindre toutes les sources de profits industriels et commerciaux. Un très gros effort a déjà été accompli dans ce sens et il n'est pas téméraire de penser qu'avant peu personne n'échappera plus à la taxe. Une réforme comme celle de 1917 ne se réalise pas du jour au lendemain : on a mis un siècle pour mettre au point cet impôt d'assiette élémentaire qu'est la contribution foncière, et des personnes qui passent pour autorisées s'étonnent gravement que depuis quatre ans l'on n'ait pas encore su

trouver les méthodes définitives qui conduisent à une fixation parfaite des impositions cédulaires!

Il n'y a, en vérité, aucune raison sérieuse de douter de l'acclimatation en France de notre impôt cédulaire. On parle d'atteinte à la liberté individuelle, de violation du secret de nos affaires et de notre intérieur et l'on en déduit qu'avec les tendances particularistes du Français, la réforme est vouée à un échec presque certain. Si cette affirmation ne se trouvait pas, d'ores et déjà, démentie par les faits, on pourrait, une fois de plus, invoquer l'exemple de nos amis d'outre-Manche. Est-ce que les Anglais n'ont pas, comme nous, plus que nous, ce même respect de la liberté individuelle? « Leur langue n'a-t-elle pas le mot *home*, et leur loi l'*habeas corpus*? Il ne s'agit nullement d'ailleurs, avec l'Income-tax, de violer le secret des affaires et du domicile privé. Mais si cela était, est-il une peuple chez qui cela fût plus impossible que chez les Anglais? » (1).

421. — A les examiner de près, aucun des reproches que l'on adresse généralement à notre impôt ne paraît donc justifié : on a toutes raisons de penser que cet impôt introduit le maximum de justice dans la taxation des bénéfices commerciaux. Nous concluons donc à son maintien.

II.

422. — Mais le maintien, l'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux posent immédiatement le problème de la tenue des livres. Ne convient-il pas, si l'on veut que cet impôt produise les résultats qu'on en attend, de remanier, de renforcer les prescriptions du titre II du Code relatives aux livres de commerce? Ce n'est un secret pour personne, en effet, que ces prescriptions sont tout à fait insuffisantes.

Certains en ont conclu qu'il faut, par voie législative, uniformiser les méthodes comptables. Cette proposition peut, au premier abord, paraître séduisante : une législation qui prévoirait la tenue de la comptabilité suivant des règles strictes, les mêmes pour tous, faciliterait singulièrement, en effet, la tâche de la justice en cas de faillite et celle du fisc

(1) CHAILLEY, *op. cit.*, p. 599.

lors de l'établissement des taxations. Mais, en réalité, il faut énergiquement repousser une telle suggestion, d'abord parce qu'elle est attentatoire à la liberté du commerce, ensuite parce qu'elle procède d'une vue par trop étroite de la question. Ce n'est pas, en effet, pour le fisc, ou en prévision d'une faillite prochaine, que l'exploitant tient une comptabilité : c'est principalement pour lui-même, pour se reconnaître dans son affaire. On conçoit dès lors aisément qu'une méthode comptable puisse être bonne dans telle entreprise et n'être d'aucune utilité dans telle autre : les besoins auxquels répond la comptabilité sont variables à l'infini et les livres d'un grand magasin ne sont très certainement pas tenus comme ceux d'un industriel, d'un banquier ou d'un épiciier en détail.

423. — Nous n'admettons pas davantage une théorie, moins absolue, si est vrai, professée par M. Joseph Caillaux au cours de la discussion de la loi des cédules (1) : constatant les imperfections du Code de commerce en ce qui concerne la tenue des comptabilités commerciales, l'ancien Ministre des Finances exposait que la loi devrait prévoir : 1° pour les entreprises de quelque importance, l'obligation de tenir une comptabilité en partie double ; 2° pour les petits commerçants et industriels, un système analogue à la comptabilité des agents financiers : livre de caisse, récapitulatifs ou autres documents semblables.

Pour nous, la liberté doit, en cette matière, rester aussi complète que possible : le commerce français éprouve déjà, par ailleurs, assez de difficultés pour qu'on ne vienne pas, *au nom de préoccupations purement fiscales*, apporter de nouvelles entraves à son exercice. L'exploitant doit être le maître chez lui, et, dès l'instant où il tient une comptabilité, ce qui est évidemment indispensable, il doit, autant que faire se peut, rester seul juge de la méthode suivant laquelle sera dressée cette comptabilité. Exiger, en particulier, des tout petits commerçants l'établissement d'une comptabilité, même en partie simple, congue d'après toutes les règles de l'art, serait une grave erreur : pratiquement, la prescription ne serait d'ailleurs pas observée.

424. — Tout ce que l'on peut faire, c'est, à notre avis :

1° D'une part, édicter certaines mesures qui, tout en simplifiant la

(1) Chambre des Députés, séance du 17 juillet 1917 (*J. O.* du 18 juillet, p. 1829).

tâche du fisc, ne se traduiraient par aucune complication et n'offriraient même que des avantages pour le commerçant : suivant l'exemple de la législation suisse, on pourrait, notamment, prescrire que les stocks seront toujours, en principe, évalués à leur prix de revient, sauf en cas de baisse, auquel cas le cours du jour serait à retenir ; de même, il serait souhaitable, à tous égards, que fût étudiée la très importante question de la répartition des amortissements entre les divers exercices. Ces points, surtout depuis le vote des nouvelles lois d'impôts, méritent la plus sérieuse attention, mais on précise que, dans l'examen du problème, la question fiscale ne devra jamais être envisagée qu'en fonction de l'intérêt général du commerce et de l'industrie ;

2° D'autre part, prévoir un minimum d'écritures comptables, faciles à tenir, à la portée de tous. Sans doute, au point de vue fiscal comme à tous autres égards, une faveur spéciale doit rester attachée à la comptabilité régulière, comportant inventaire, bilan, compte de profits et pertes, etc. Mais doit seule être rendue strictement obligatoire la tenue des documents dont l'absence rendrait matériellement impossible l'assiette des divers impôts récemment établis sur le commerce et l'industrie.

425. — C'est dans ce sens que la commission instituée par le Ministre des Finances le 26 novembre 1919 et comprenant, notamment, sous la présidence de M. Baudouin-Bugnet, directeur général des Contributions directes, des représentants du commerce et de l'industrie, a dirigé ses travaux. Ceux-ci ont abouti au vote de l'article 66 de la loi du 25 juin 1920, article qui concerne spécialement, sans doute, l'établissement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, mais dont les prescriptions sont néanmoins de nature à faciliter dans une large mesure l'assiette de notre impôt cédulaire (1).

Cet article rend obligatoire, pour tout commerçant qui ne possède pas de comptabilité régulière, la tenue d'un livre sur lequel est inscrit journellement le montant détaillé des ventes, courtages, commissions, remises, etc., réalisés par l'intéressé ; les opérations au comptant pour des valeurs inférieures à 100 francs peuvent d'ailleurs être inscrites globalement à la fin de chaque journée.

(1) L'article 67 de la loi du 25 juin 1920 prévoit que les personnes visées à l'article 66 sont tenues de fournir aux agents des Contributions directes toutes justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires.

Mais cette mesure eût été illusoire, surtout en ce qui touche les commerçants exerçant seuls, si elle n'avait pas eu pour corollaire l'obligation — faite aux intéressés par le même article — de produire à l'appui du livre en question les pièces justificatives des opérations effectuées par les redevables et notamment les *factures d'achats*. Par la connaissance du montant des achats faits par le commerçant, le fisc peut, en effet, dès l'abord, se faire une idée du degré d'exactitude du montant des ventes indiqué par le livre réglementaire. L'obligation de produire les factures d'achats est donc essentielle. Mais, dira-t-on, le commerçant a toute facilité de ne présenter à l'agent du contrôle qu'une partie de ses factures d'achats ; sans doute, mais il s'expose alors aux graves sanctions des articles 68 et 69 (loi du 25 juin 1920) et il ne doit pas perdre de vue que le fisc, de par le droit de regard qu'il possède dans la comptabilité de ses fournisseurs, est à même de connaître la plupart des ventes qui lui ont été faites : que le commerçant ne représente pas les factures correspondant à ces ventes et la fraude sera découverte.

426. — L'article 66 de la loi du 25 juin 1920, d'une part, l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 de l'autre, sont donc essentiellement les textes fondamentaux qui règlent le droit d'investigation du fisc dans les comptabilités commerciales. D'une manière générale, nous estimons ces dispositions suffisantes et nous ne croyons pas qu'il soit souhaitable d'aller plus loin dans cette voie.

L'article 66 permet, en effet, à l'Administration d'établir avec suffisamment d'exactitude les bases d'imposition des petits commerçants qui ne tiennent pas de comptabilité régulière. Quant à l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, il est fait pour les entreprises de quelque importance : partant de ce principe que, dans ces entreprises, les livres prévus au titre II du Code de commerce ou des livres analogues sont habituellement tenus, le législateur a rendu la production de ces livres obligatoire à première réquisition du fisc pour tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50,000 francs (1).

(1) D'aucuns ont trouvé excessive la disposition de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920. On va même jusqu'à demander son abrogation.

Il faudrait s'entendre : l'article en question n'a pas pour conséquence d'obliger les commerçants qui, antérieurement, ne tenaient pas les livres prévus par le Code à les tenir aujourd'hui. Il ne modifie en rien la législation générale ; c'est un texte purement fiscal dont le seul but est d'astreindre

Il faudrait avoir l'esprit singulièrement fiscal pour méconnaître l'importance et l'efficacité de ces mesures, en ce qui concerne tout au moins les industriels et les marchands. Mais il faut bien avouer, par contre, qu'à l'égard d'une foule d'intermédiaires, le contrôle demeure extrêmement difficile. Le renforcement de ce contrôle est préconisé non seulement par l'Administration, mais encore par beaucoup de milieux commerciaux, lesquels visent surtout à faire atteindre le commerce clandestin. Quoi qu'il en soit, il est certain qu'à l'heure actuelle des bénéfices souvent considérables, que n'enregistre aucune comptabilité, sont réalisés par certains intermédiaires qui échappent totalement à l'impôt. Seules, semble-t-il, des sanctions pénales exceptionnellement fortes seraient de nature à combattre la fraude en cette matière, et il faut féliciter le législateur d'être entré dans cette voie en votant l'institution de la carte de commerce et en prévoyant que le défaut de présentation de cette carte entraîne l'application de peines sévères (loi du 31 décembre 1921, art. 7 à 10).

III.

427. — Est-il possible, dès à présent, après une expérience de quatre années, d'apporter certaines modifications à l'assiette même de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ? Cet impôt est-il perfectible ? A cette question il convient, semble-t-il, de répondre par l'affirmative.

Au premier rang des réformes réalisables dans cet ordre d'idées, nous plaçons la suppression — sous la réserve signalée ci-après (1) — de la méthode indirecte de calcul du bénéfice imposable (loi du 31 juillet 1917, art. 6). C'est une mauvaise méthode, qui présente la plupart des inconvénients de toute formule forfaitaire. Le législateur de 1917 ne s'est d'ailleurs fait aucune illusion à ce sujet ; il s'est pleinement rendu compte de l'imperfection de son œuvre et il n'a voté l'article 6 que pour des considérations d'opportunité : cet article 6 est le chaînon qui ménage

les contribuables quelque peu importants à produire au fisc leurs livres, que ces livres soient ou non établis conformément aux prescriptions du Code de commerce. Or, dans cette mesure, il est évident que le maintien de la disposition en cause est indispensable à l'assiette régulière de l'impôt.

(1) Voir n° 430.

la transition entre les anciennes évaluations d'après les signes extérieurs et les nouvelles techniques fondées sur l'appréciation directe des résultats réels des entreprises commerciales. Aussi, a-t-il toute la précarité d'une transition et doit-il disparaître avec le fantôme de l'inquisition fiscale (1). « Les transitions, en politique, ont leur valeur. Il y a déjà un progrès dans l'esprit des commerçants, ils communiquent timidement leurs livres de ventes et ils s'habitueront à communiquer les autres livres que vous n'osez pas leur demander. Ils viendront d'eux-mêmes les apporter : c'est ainsi que se font les vraies réformes qu'on n'impose pas par la violence... » Ces déclarations de M. Ribot, président du Conseil de l'époque, au terme de la discussion de la loi du 31 juillet 1917 (2), marquent nettement le caractère temporaire que présentait, aux yeux mêmes de ceux qui ont voté la réforme fiscale, le forfait du chiffre d'affaires.

428. — Les critiques n'ont d'ailleurs pas été ménagées à cette méthode au cours des débats qui ont précédé le vote de la loi : on a reproché au forfait d'avoir, en somme, la même rigidité que la patente, de favoriser les commerçants de mauvaise foi, en leur permettant d'instituer devant le fisc et les tribunaux des discussions à perte de vue sur la fixation du coefficient, de réserver toutes ses rigueurs, par contre, pour les commerçants malheureux en les obligeant, pour obtenir l'application d'un coefficient inférieur au pourcentage minimum, à produire leurs livres au contrôleur ; on lui a fait grief, enfin, d'être en contradiction avec l'économie générale de la réforme de 1917, de constituer un vestige de temps révolus, de formules périmées (3).

Ces critiques sont en grande partie justifiées ; on peut ajouter que la co-existence des deux méthodes — directe et forfaitaire — de calcul du bénéfice imposable est un encouragement à la fraude car, par de savantes alternances dans le choix de sa formule d'imposition, le contribuable peut, sous l'égide de la loi, soustraire à la taxe une notable partie

(1) Voir rapport Dumesnil, p. 106 et suiv.

(2) Chambre des Députés, séance du 17 juillet 1917 (*J. O.* du 18 juillet, p. 1828).

(3) Voir sur tous ces points les déclarations de MM. Landry, Renoult, Vincent Auriol, Dubois à la Chambre des Députés, séances des 16 et 17 juillet 1917 (*J. O.* des 17 et 18 juillet, p. 1793 et suiv.).

de ses profits. Nous n'insistons pas sur ce point que nous avons examiné ci-dessus (n° 283).

429. — Pratiquement, le forfait n'a d'ailleurs plus de raison d'être à l'heure actuelle. Pourquoi l'avait-on prévu? Pour éviter au contribuable d'avoir à communiquer au fisc ses livres de comptabilité. Or, aujourd'hui, que l'évolution de l'état d'esprit des commerçants, souhaitée par M. Ribot en 1917, se soit ou non réalisée, il y a un fait : c'est que, depuis le vote de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, les exploitants, pourvu que leur entreprise présente une certaine importance, sont expressément tenus de mettre à la disposition du fisc, à première réquisition, tous leurs livres de commerce et pièces justificatives. Donc, si le forfait pouvait se justifier en 1917, il n'a plus aucune raison d'être aujourd'hui. Que signifie au surplus ce système dans lequel d'une main (loi du 31 juillet 1917, art. 6) on donne solennellement au commerçant le droit de calculer ses profits à forfait, de l'autre (loi du 31 juillet 1920, art. 32) on lui retire, en fait, complètement le bénéfice de ce droit, en autorisant le contrôleur à fixer le coefficient applicable au chiffre d'affaires d'après les renseignements recueillis par lui dans la comptabilité, toute la comptabilité de l'entreprise!

Puisque, de toute façon, le contrôleur a aujourd'hui la possibilité de frapper le bénéfice réel, pourquoi ne pas déclarer ouvertement, dans un texte précis, que dorénavant tous les assujettis seront, en principe, taxés sur leurs profits effectifs, tels qu'ils résultent de leur comptabilité?

430. — Nous disons, en principe, car nous apportons bien volontiers une réserve à la règle ci-dessus posée. La situation de fait, c'est que beaucoup de petits commerçants, la plupart des petits commerçants, ignorent jusqu'à l'existence des livres prévus au Code de commerce : ils s'en tiennent au calcul quotidien du tiroir-caisse ou ne possèdent, en tout cas, que le rudiment de comptabilité que l'article 66 de la loi du 25 juin 1920 leur a imposé. Exiger de ces modestes contribuables la déclaration d'un bénéfice net réel ne serait évidemment pas sérieux; le contrôle serait, en toute hypothèse, illusoire. Nous ne faisons donc aucune objection à ce que le forfait subsiste pour cette catégorie d'assujettis.

431. — Mais quels seront les petits commerçants qui continueront à jouir de l'évaluation forfaitaire? Nous estimons, pour notre part, que

la loi du 31 juillet 1920 (art. 32) contient une indication que l'on n'a aucune raison de négliger : ces petits commerçants seront ceux dont le chiffre d'affaires annuel ne dépassera pas 50,000 francs (1).

Ce système se résumerait à peu près à ceci :

a. Pour les commerçants et industriels dont le chiffre d'affaires annuel excède 50,000 francs, obligation de déclarer spontanément, avant le 1^{er} avril de chaque année, le bénéfice net de l'année ou de l'exercice précédents, avec, comme corollaire, le droit pour le fisc d'avoir communication des divers livres de comptabilité de l'entreprise ;

b. Pour les commerçants dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 50,000 francs, déclaration spontanée, dans le délai ci-dessus, du chiffre d'affaires de l'année précédente (2), le droit de contrôle de l'Administration étant limité aux documents permettant de dégager le chiffre d'affaires.

432. — Une autre réforme — fondamentale celle-là — a été proposée par des esprits hardis ou qui, du moins, passent pour tels. Le raisonnement est simple : le commerce paye principalement en ce moment deux lourds impôts, d'une part la taxe cédulaire sur les **bénéfices industriels et commerciaux** (loi du 31 juillet 1917), d'autre part l'impôt sur le chiffre d'affaires (loi du 25 juin 1920). La co-existence de ces deux taxes est fâcheuse, d'autant plus fâcheuse que celles-ci sont établies et perçues par des administrations différentes. Il faut donc **réunir ces deux taxes** en une seule : les commerçants acquitteront *un impôt unique*, et cet impôt, dont le taux reste à déterminer, sera exclusivement basé sur le chiffre d'affaires. Donc, à rendement égal, moins de complications à la fois pour le fisc et pour les contribuables.

Ce raisonnement est, en vérité, presque trop simple : à l'examiner de

(1) Si, eu égard aux conditions économiques actuelles, ce maximum paraissait insuffisant on pourrait momentanément le porter à un chiffre supérieur, à 120,000 francs par exemple, pour maintenir la concordance avec le régime institué, en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, par l'article 28 de la loi du 31 décembre 1921, au profit des marchands et fabricants.

(2) Le défaut de déclaration étant considéré comme équivalant au maintien implicite du chiffre d'affaires indiqué l'année précédente.

Une déclaration spéciale ne serait d'ailleurs pas exigée des redevables ayant régulièrement rempli leurs obligations au point de vue de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

près, l'on y reconnaîtrait sans doute la marque des partisans de l'ancienne patente ; c'est un moyen comme un autre de revenir à celle-ci. Nous ne pouvons y souscrire : la taxe cédulaire, convenablement établie, est une taxe juste, elle a toutes les supériorités sur l'impôt de la loi du 25 juin 1920, dont elle ne présente ni la brutalité, ni la rigidité. Ce n'est tout de même pas une raison parce que les nécessités de l'heure présente nous ont obligés à instituer ce dernier impôt qui, économiquement, est un impôt détestable, qui, fiscalement, est la négation de l'idée de justice, pour que l'on profite de la circonstance pour abandonner la taxation directe des revenus commerciaux. A l'heure actuelle, tous les pays quelque peu importants de l'Europe, les États-Unis d'Amérique, le Japon ont admis dans leur système fiscal cette taxation directe des profits du commerce : c'est donc qu'elle n'est pas tellement mauvaise, ni tellement contraire à leur expansion économique. Et c'est ce moment que la France choisirait pour écarter notre impôt cédulaire qui est presque entré dans les mœurs, dont le rendement croît d'année en année et qui permet tant d'espérances !

433. — Il existe toutefois une part de vérité dans la critique : c'est tout à fait à bon droit que les milieux commerciaux se plaignent de la multiplicité et de la complexité de leurs obligations fiscales. Il faut certes faire la part de choses et la question *impôts* revêt aujourd'hui une telle importance que le commerçant doit s'habituer à des contacts plus fréquents avec le fisc. Mais encore faut-il que celui-ci fasse de son mieux pour simplifier dans toute la mesure possible la tâche du contribuable. Or, que voyons-nous ? D'un côté l'Administration des Contributions directes qui, pour l'établissement de la taxe cédulaire, est nécessairement amenée à se servir du chiffre d'affaires du contribuable, soit comme base d'imposition, soit comme élément d'appréciation, d'autre part l'Administration de l'Enregistrement, ou celle des Douanes, ou celle des Contributions indirectes qui, pour l'assiette de l'impôt de la loi de 1920, sont de même amenées à exiger du même contribuable la déclaration du même chiffre d'affaires.

En réalité, l'impôt sur le chiffre d'affaires aurait dû voir, dès le début, son assiette confiée à la régie des Contributions directes ; s'il n'en a pas été ainsi, c'est, semble-t-il, par le motif — d'importance capitale il est vrai — qu'en 1920 cette Administration ne disposant pas encore du personnel suffisant pour assurer l'établissement des nouveaux impôts

sur les revenus, il eût été quelque peu paradoxal de lui confier à ce moment une nouvelle tâche, si légère qu'elle fût. Autrement, il eût été naturel de faire établir l'impôt sur le chiffre d'affaires par les agents des Contributions directes qui, de par leurs fonctions, étaient déjà tenus de déterminer la base de cotisation (chiffre d'affaires) de la très grande majorité des redevables dudit impôt. Pour l'Administration des Contributions directes, la mise en application du nouvel impôt était, somme toute, chose relativement aisée, alors qu'en vue d'assurer cette application, les Administrations de l'Enregistrement, des Douanes et des Contributions indirectes se sont trouvées dans l'obligation de créer toute une organisation nouvelle, des services spéciaux, etc. Grosse besogne pour celles-ci, l'assiette de l'impôt sur le chiffre d'affaires serait une tâche beaucoup moins lourde pour le service des Contributions directes. La question, plus complexe qu'on ne croit, des rattachements, rapprochements et recoupements, serait résolue par la même occasion. Enfin, non seulement le Trésor gagnerait à cette réforme (par suite du rendement meilleur de l'impôt et de l'économie sur les frais d'assiette), mais les assujettis eux-mêmes n'auraient plus affaire désormais qu'à une Administration pour tout ce qui concerne leurs impôts professionnels.

434. — Pratiquement cette réforme serait d'une réalisation relativement facile ; on peut, semble-t-il, la concevoir de deux façons :

Premier système. — L'impôt sur le chiffre d'affaires serait compris dans les rôles mêmes de notre taxe cédulaire : l'assujetti serait cotisé, en 1923, à l'impôt en question d'après son chiffre d'affaires de 1922, qu'il aurait déclaré en une seule fois au début de 1923. Au commencement de 1924, il déclarerait de même son chiffre d'affaires de 1923, et le contrôleur, après avoir rapproché ce chiffre de celui ayant effectivement figuré dans les rôles de 1923, opérerait les compensations utiles. Le chiffre d'affaires de 1923, ainsi déclaré au début de 1924, servirait de même au calcul de l'impôt (sur le chiffre d'affaires) de 1924, et ainsi de suite.

Ce procédé présenterait, semble-t-il, les inconvénients suivants :

a. Il introduirait dans l'assiette de l'impôt sur le chiffre d'affaires le système rigide de la taxation par voie de rôles ;

b. L'assujetti serait imposé non d'après le chiffre d'affaires de l'année en cours, mais d'après celui de l'année précédente ;

c. Chaque cotisation pour laquelle le forfait ne jouerait pas exigerait nécessairement une compensation en fin d'exercice, car le chiffre d'affaires des entreprises de quelque importance varie essentiellement d'une année à l'autre.

Deuxième système. — Au point de vue de l'établissement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, l'assujetti enverrait chaque mois (1), non plus au receveur de l'Enregistrement, des Contributions indirectes ou des Douanes, mais au percepteur des Contributions directes, le montant provisionnel de l'impôt, calculé sur le chiffre d'affaires du mois précédent; en fin d'année, à la suite d'une vérification unique, le contrôleur des Contributions directes fixerait définitivement le montant du chiffre d'affaires imposable de l'exercice écoulé et un règlement pour solde interviendrait en cas de discordance.

Au point de vue de l'assiette de l'impôt cédulaire, le contrôleur serait en possession, dès le mois de janvier, de l'indication du chiffre d'affaires réalisé par chaque contribuable au cours de l'année précédente: la déclaration du chiffre d'affaires imposée aux assujettis par la loi du 31 juillet 1917 deviendrait dès lors inutile.

Nous estimons toutefois que l'heure de réalisation de cette mesure n'a pas encore sonné. Il est des difficultés pratiques qu'il convient de ne pas perdre de vue : ces difficultés sont momentanées, mais elles existent et elles sont sérieuses. Elles nous paraissent suffisantes, en tout cas, pour condamner l'application *immédiate* de la réforme suggérée.

L'Administration des Contributions directes a d'ailleurs adopté une mesure qui, sans constituer la réforme radicale visée ci-dessus, n'en simplifie pas moins d'une manière très sensible les obligations des redevables : elle admet, en effet, que les déclarations régulièrement faites à l'Administration compétente pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires doivent être considérées comme tenant lieu de la déclaration annuelle prévue par l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917 en ce qui touche notre impôt cédulaire.

Donc, plus de double déclaration : celle produite pour l'assiette de l'impôt sur le chiffre d'affaires sert également pour l'établissement de la taxe cédulaire.

(1) Ou chaque trimestre, si l'on veut.

435. — Il est, enfin, un troisième point sur lequel de sérieuses retouches pourraient être apportées à notre système cédulaire. Ne nous faisons toutefois pas d'illusions : l'état actuel de nos finances ne permettra sans doute pas, pour le moment tout au moins, de donner suite à nos propositions. Nous voulons parler de l'imposition des sociétés par actions.

En vertu de la loi du 31 juillet 1917, ces sociétés, comme tous les assujettis, sont personnellement passibles de l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux d'après la totalité des profits *distribués ou mis en réserve* réalisés par elles au cours de l'exercice précédant l'année de l'imposition. Mais, par ailleurs, l'article 1^{er} de la loi du 29 juin 1872, modifié par l'article 31 de la loi du 29 mars 1914, avait déjà prévu que les bénéfices de ces mêmes sociétés, lorsqu'ils sont *distribués* notamment sous forme de dividendes (1), sont frappés de la taxe cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières, le véritable redevable de cette taxe étant l'actionnaire. Voici donc un même bénéfice qui est atteint deux fois par l'impôt cédulaire ; on objecte, il est vrai, qu'il n'est pas frappé contre les mêmes mains, l'impôt de la loi de 1917 étant dû par la société alors que la taxe de la loi de 1872 atteint le porteur d'actions. C'est abuser de la fiction de la personnalité distincte des sociétés ! En fait, la société, ou, si l'on veut, les associés supportent un double impôt cédulaire sur les bénéfices de l'exploitation sociale, ce qui est contraire à l'économie générale du système institué par la loi du 31 juillet 1917.

On ne peut expliquer ce double emploi que par la circonstance que la création de l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières (1872) a précédé de longtemps la généralisation du système des cédules (1917) : lors du vote de la loi de 1917, on n'a pas cru devoir, sans doute pour des raisons d'ordre purement fiscal, parfaitement respectables à l'époque, ajuster ce qui existait déjà à ce que l'on créait ; on n'a pas fait entrer l'institution fragmentaire de 1872 dans le cadre général du nouveau système d'impôts directs. Le problème a peut-être été vu d'ensemble, mais la solution, voulue ou non, a consisté dans une simple juxtaposition.

(1) Dans les sociétés de personnes, sont seules soumises à la taxe de la loi de 1872 les parts d'intérêts appartenant aux associés non indéfiniment responsables (loi du 1^{er} décembre 1875, art. 1^{er}). L'argumentation figurant au texte est applicable à ces parts d'intérêts.

Il faut reconnaître que la double imposition en question ne se justifie par aucune raison sérieuse. Ceux qui nous ont devancés en matière d'impôts sur les revenus ont bien vu la difficulté et, ce qui est mieux, ils l'ont résolue. Les Anglais, croyons-nous, ne soumettent à l'impôt des valeurs mobilières que les revenus des fonds publics, à l'exclusion des dividendes de sociétés.

Mais l'exemple des États-Unis d'Amérique est caractéristique. On sait que les Américains, toujours pratiques (et cependant non moins épris que nous de justice fiscale) ne se sont pas embarrassés de la savante théorie de la discrimination (1). Leur système cédulaire tient dans la *normal tax*, impôt unique qui distingue seulement entre les revenus des particuliers et ceux des sociétés. Or, dans ce système, les dividendes payés par les sociétés par actions ne sont pas sujets à la *normal tax* des particuliers, car, précise-t-on, ces dividendes sont déjà atteints au nom des sociétés.

La loi fédérale a d'ailleurs prévu pour la *normal tax* des sociétés par actions (2) un taux plus élevé (10 p. 100 en 1919) que pour les particuliers (4 p. 100 jusqu'à 4,000 dollars, 8 p. 100 au-dessus).

Ce système est parfaitement cohérent : il est vrai qu'ayant été édifié en une seule fois, sa mise au point était plus facile que chez nous. Théoriquement — n'était la détresse de nos budgets — nous devrions largement nous en inspirer. En tant qu'elle porte sur des dividendes d'actions, la taxe de la loi de 1872 devrait être supprimée : l'impôt de la loi du 31 juillet 1917 (art. 2), d'assiette plus large — il frappe non seulement les bénéfices distribués, mais encore ceux mis en réserve — devrait seul être maintenu pour les profits des sociétés par actions. Nous ne ferions d'ailleurs aucune objection à ce que, pour les sociétés de l'espèce, le taux de notre impôt cédulaire fût légèrement augmenté, porté de 8 p. 100 à 10 p. 100 par exemple.

436. — D'autres réformes seraient à envisager, mais, affectant l'ensemble du système cédulaire, elles dépassent le cadre de cette étude. On observera néanmoins :

a. Qu'on n'aperçoit pas les raisons pour lesquelles le bénéfice agricole

(1) Que n'en avons-nous fait autant ? Il était toujours possible, par des abattements judicieusement choisis à la base, d'établir une gradation de charges entre les revenus du travail, les revenus mixtes et ceux du capital !

(2) Les sociétés de personnes ne sont pas imposables personnellement.

qui, au même titre que le revenu commercial, est un revenu mixte, supporte un taux d'imposition différent de celui appliqué dans notre cédule. La loi italienne confond ces revenus dans une même catégorie et il semble bien, qu'au seul point de vue de la justice distributive, elle soit dans le vrai ;

b. Qu'il est également un peu choquant de voir certains autres revenus essentiellement mixtes (par exemple ceux de l'architecte ayant acheté son cabinet, du représentant de commerce ayant repris une carte, à un prix parfois élevé, etc.) rester soumis au tarif atténué prévu en faveur des professions non commerciales. Le petit boutiquier serait-il un privilégié par rapport à ces contribuables ?

437. — La taxe spéciale sur le chiffre d'affaires (loi du 31 juillet 1917, art. 14) est-elle susceptible d'améliorations ? A raison de ses termes extrêmement compréhensifs, l'article 14 paraît autoriser, à première vue, l'imposition de toutes les entreprises qui, vendant principalement en détail, réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur à un million. Nous ne croyons pas, cependant, que cet article ait une telle portée. Il résulte indiscutablement, en effet, des débats parlementaires et travaux préparatoires que la taxe spéciale n'est qu'un impôt compensateur, destiné à maintenir, sous le nouveau régime fiscal, l'aggravation de droits supportée sous l'empire de la patente, par certaines entreprises déterminées, savoir : 1° les grands magasins (du type Louvre, Bon Marché, etc.) ; 2° les établissements à succursales multiples. Étendre la taxe spéciale à d'autres catégories de contribuables reviendrait donc, selon nous, à déformer la pensée du législateur.

Ce n'est pas à dire, toutefois, qu'il ne soit pas souhaitable de voir la taxe spéciale, ou un impôt de même ordre, atteindre d'autres entreprises que celles ci-dessus visées, et notamment les entreprises de banques. Ne peut-on dire des grands établissement de crédit, comme des grands magasins, qu'ils tuent la concurrence ! D'autre part, et ceci est extrêmement important, on doit constater que, toutes proportions gardées, le nouveau régime fiscal pèse moins lourdement sur beaucoup d'entreprises de banques que sur l'ensemble des commerçants et industriels : on sait, en effet, que tout assujetti est en droit de réduire le bénéfice net qui ressort de son compte de profits et pertes du montant des intérêts de créances, de valeurs mobilières ou de fonds publics qui se trouvent incorporés dans ce bénéfice net, ces intérêts étant déjà, par ailleurs,

soumis à un autre impôt cédulaire ou formellement exemptés (n^{os} 125 et suiv.). Or, ce sont surtout les entreprises de banques qui bénéficient de cette mesure et il en est résulté que certaines d'entre elles, tout en ne payant plus, comme la généralité des assujettis, l'ancienne patente (part de l'État) ne payent pas davantage l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux ! Mais, objectera-t-on, elles acquittent cet impôt cédulaire sous une autre forme (taxe sur le revenu des valeurs mobilières). Sans doute, mais n'en était-il pas déjà ainsi sous le régime de la patente ? En telle sorte que, toutes choses égales d'ailleurs, la réforme fiscale se traduit pour elles par un dégrèvement.

Ces conséquences n'ont peut-être pas été prévues lors de l'élaboration de la loi du 31 juillet 1917 ; mais, dès ce moment, certains parlementaires avaient demandé que la taxe spéciale s'appliquât aux entreprises de banques (1). Tout en prenant acte de ces propositions et en leur réservant un accueil de principe favorable, le Gouvernement en avait demandé la disjonction afin d'être en mesure d'en étudier les incidences. La question pourrait, semble-t-il, être reprise aujourd'hui.

437 bis. — On peut souhaiter, enfin, que les circonstances permettent, dans un avenir prochain, au Gouvernement et au Parlement de réaliser la réforme des impositions locales et, notamment, de retrancher définitivement de notre législation fiscale le système de la patente.

IV.

438. — Mais, à supposer réalisées ces diverses améliorations, et toutes autres dont l'expérience démontrera la nécessité, il n'en restera pas moins que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne deviendra un instrument fiscal de premier ordre que par l'effort convergent du contribuable, de l'Administration, du juge et du Parlement.

439. — Les commerçants, comme tous les contribuables, doivent combattre cette tournure d'esprit qui consiste à penser que frauder le

(1) Voir Chambre des Députés, séance du 18 juillet 1917 (*J. O.* du 19 juillet, p. 1844 et suiv., 1848, etc.).

fisc, c'est, en vérité, se livrer à une excellente plaisanterie qui ne fait de tort à personne. Cette plaisanterie pourrait leur coûter cher, d'abord du fait des graves pénalités dont certaines lois fiscales récentes prévoient l'application, ensuite, à un point de vue plus élevé, en raison des répercussions qu'une telle mentalité peut avoir sur le rendement de l'impôt, c'est-à-dire sur la situation financière même de l'État. Se soustraire au devoir fiscal c'est, en ce moment, délibérément trahir son pays : c'est, à l'extérieur, nuire au crédit de la France, à l'intérieur préparer l'avènement du désordre. Sont-ce là des perspectives qui puissent mettre la joie au cœur des commerçants français ? Les faits sont là : en face de dépenses ordinaires qui s'élèvent annuellement à 25 milliards, dépenses qui, dans les circonstances actuelles, paraissent d'ailleurs difficilement compressibles, les pouvoirs publics ne parviennent que par des prodiges, et quels prodiges ! à aligner des recettes correspondantes. Supposons — ce n'est qu'une hypothèse, mais une hypothèse vraisemblable — que le déficit annuel soit de cinq milliards. Où cela nous mènera-t-il, sinon à la faillite ? Il ne faut pas avoir peur des mots, il faut oser voir la chose, constater la gravité sans précédent de la situation. Pour avoir joué de bons tours au fisc, la masse des contribuables voudrait-elle se réserver de cruels lendemains ! Le commerçant français, qui est intelligent, qui a le sens des réalités, peut-il douter que sans de saines finances publiques, il est condamné à la ruine : ceci doit lui être dit et redit et ce n'est point là le devoir le moins urgent qui incombe aux vastes et puissants groupements commerciaux et industriels vis-à-vis de leurs adhérents.

Une autre tâche, de moindre envergure mais également nécessaire, revient à ces groupements : c'est de mettre leurs membres en garde contre les agissements de certains intermédiaires véreux, tripoteurs de comptabilités et falsificateurs de bilans. On ne saurait certes faire grief aux commerçants, surtout dans la complexité actuelle des lois fiscales, de recourir, le cas échéant, aux lumières de l'homme de l'art. (Si nous leur recommandions de s'entendre directement avec le contrôleur — ce qui leur éviterait sans doute beaucoup de démarches et surtout beaucoup de frais — ils ne nous croiraient d'ailleurs pas.) Mais à côté de l'agent d'affaires honnête — il en existe heureusement beaucoup — il y a l'intermédiaire qui l'est moins et qui, pour donner un semblant de satisfaction à son client, ne reculerait pas, au besoin, devant certains redressements comptables de nature douteuse. Il convient de

prémunir le commerçant, surtout le petit commerçant, contre de tels procédés, dont le plus souvent il pourrait d'ailleurs, de très bonne foi, ne pas saisir toute la portée.

440. — De lourdes obligations incombent également à l'Administration. Depuis son institution, qui remonte à plus d'un siècle, le corps des contrôleurs des contributions directes, fort peu nombreux, recruté avec soin, a toujours entretenu avec les contribuables des rapports de parfaite urbanité, il s'est toujours fait un point d'honneur d'exercer ses fonctions dans une cordiale collaboration avec les administrés. On peut dire que ce qui, de tout temps, a fait la force du contrôleur c'est la *confiance* qu'il a su inspirer aux populations. Eh bien, cette confiance est aujourd'hui plus que jamais nécessaire. Le vote des impôts nouveaux a mis l'Administration dans l'obligation d'augmenter considérablement son personnel; plus de mille jeunes agents ont dû être recrutés ces dernières années (1) : il appartient à ces jeunes agents de recueillir précieusement les traditions de conscience professionnelle, de tact, de correction que leur ont léguées leurs aînés. On le répète, on ne le répètera jamais trop : l'assiette des impôts sur le revenu, qui oblige l'Administration à faire ce qu'elle n'a jamais fait, à entrer dans le privé du contribuable, nécessitera sans doute beaucoup de savoir, mais elle exigera encore plus de savoir-faire. Par la persuasion, par la mesure, le contrôleur obtiendra plus du redevable que par toutes les pénalités qu'on pourra imaginer. Les pénalités, majorations, doubles droits. ne sont qu'un pis-aller : *l'agent fiscal ne devra y recourir que lorsqu'il ne pourra faire autrement*. Le contribuable dont la mauvaise foi n'est pas nettement, complètement établie ne devra jamais les supporter (2). Donc peu, très peu de pénalités, mais maintien inflexible et intégral de ces pénalités lorsqu'elles auront été appliquées à bon droit.

L'étude des problèmes nouveaux, l'examen des difficultés qui jaillissent journellement de la pratique doivent, par ailleurs, être abordés avec largeur de vue. Le problème fiscal n'est, surtout aujourd'hui, qu'un des nombreux aspects de la question économique : c'est de ce point de vue, uniquement de ce point de vue, qu'il doit être envisagé. Il nous faut

(1) Sous le régime des anciens impôts directs, le nombre des contrôleurs ne dépassait pas un millier.

(2) Nous ne visons pas ici, bien entendu, les majorations pour retards.

malheureusement beaucoup et de très lourds impôts, mais qu'au moins leurs incidences soient soigneusement étudiées. L'esprit exclusivement fiscal, en tarissant les sources de richesses, tue la matière imposable; il ne doit plus exister d'esprit fiscal, et la solution fiscale ne doit être retenue que dans la mesure où elle ne préjudicie pas aux intérêts généraux du commerce et de l'industrie. Dans cette petite étude, nous avons parfois préconisé des solutions qui ont pu paraître un peu rigoureuses, mais nous ne les avons adoptées qu'après nous être rendu compte — il est possible que nous nous soyons souvent trompé — qu'elles n'étaient pas de nature à porter atteinte aux intérêts légitimes des redevables. Cette espèce particulière de bureaucrate, qui, par une conception étriquée et absurde de son rôle, ne voit dans le contribuable qu'une matière à pressurer, doit donc, si elle existe, être démasquée et mise à l'index.

441. — Mais le rôle de l'Administration, déjà rendu singulièrement ingrat du fait des nouvelles méthodes de contrôle impliquées par l'assiette des impôts sur les revenus, deviendrait impossible si le juge administratif ne se rendait pas pleinement compte des difficultés *pratiques* que soulève l'application de ces impôts et notamment l'établissement de la taxe sur les bénéfices industriels et commerciaux. Il ne faut pas se faire d'illusions: le législateur a construit un bel édifice, mais pour que cet édifice soit habitable, pour que le nouveau système fiscal rende ce qu'on en attend, il importe de faire crédit à l'Administration. Qu'on ne crie pas à l'arbitraire: les actes de l'Administration ne sont-ils pas soumis, en dernier ressort, au contrôle souverain du Conseil d'État? Et les contribuables n'ont, en vérité, aucune raison de douter de la haute science de cette assemblée, de son impartialité, de son attachement au bien public. Mais encore faut-il que les juges du premier degré, et le conseil suprême lui-même, consentent à condamner péremptoirement, dès l'abord, toutes les procédures obliques, tous les moyens dilatoires que certains pêcheurs en eau trouble, jouissant de la confiance momentanée de leurs mandants, ne manqueront pas d'employer en vue de rendre pratiquement impossible l'assiette régulière de l'impôt. Nous avons à l'esprit des exemples concrets lorsque nous disons que l'arsenal de la chicane peut permettre à des gens résolus de mettre en échec, dans toute une région, l'établissement de notre taxe: il ne faut pas que, sous prétexte de garantie des droits individuels, le juge les encourage dans cette voie. Le respect des droits est une chose, la chicane en est une autre et

nos amis américains nous apprennent que le culte de la justice n'est pas incompatible, en matière d'impôts, avec une procédure rapide, directe, pratique. En cette matière, c'est presque toujours la question de fait qui domine : on l'a bien vu à l'occasion de l'établissement de la contribution sur les bénéfices de guerre ; si par une jurisprudence souple, vivante, réaliste, la Commission supérieure n'avait pas, comme elle l'a fait, modelé ses décisions sur les situations de fait, si elle ne s'était pas attachée, dans chaque cas, à découvrir et à atteindre la chose que pouvait cacher la lettre, elle nous aurait peut-être laissé d'impeccables monuments juridiques, mais la contribution extraordinaire n'eût été qu'un lamentable mot.....

Le juge ne doit pas perdre de vue, enfin, que sur la question des preuves, qui est primordiale en notre matière, l'Administration, quels que soient les pouvoirs que la loi lui confère, se trouvera toujours dans une situation moins favorable que l'assujetti : celui-ci n'a à s'occuper que de sa propre imposition, le contrôleur en a plusieurs milliers à défendre ; les traiter tout à fait de la même façon, au point de vue de l'administration de la preuve, serait vouloir faire abstraction des difficultés pratiques d'application de la taxe : ce serait, par conséquent, méconnaître la réalité même..... Est-il besoin d'ajouter, d'autre part, qu'à moins de circonstances spéciales, et sur une question de pure appréciation, l'affirmation du contrôleur, *qui est désintéressé dans l'affaire*, doit, en principe, être retenue de préférence à celle du contribuable, lorsque celui-ci se refuse systématiquement à apporter la moindre justification à l'appui de ses dires.

442. — L'Administration et le juge n'ont toutefois que le pouvoir d'appliquer la loi, telle qu'elle est sortie des délibérations du Parlement. Cette loi serait-elle foncièrement injuste qu'ils ne pourraient que s'y conformer strictement. Dans cette matière nouvelle des impôts sur les revenus, un rôle particulièrement délicat revient donc au législateur. Le Français a soif de justice et d'égalité, et nous avons déjà souligné que dans le domaine fiscal ce sentiment est peut-être plus accentué encore qu'à tout autre point de vue. Le devoir primordial du Parlement, lorsqu'il institue un impôt nouveau, surtout lorsque cet impôt est lourd, c'est donc de chercher à satisfaire cette soif d'égalité, à réaliser la « justice fiscale ». Si la taxe nouvelle ne remplit pas cette condition, on peut, dès l'abord, prédire son échec.

L'institution des impôts sur les revenus, cédulaires et général, a eu cette prétention : ces impôts devaient être l'*instrument de justice fiscale* par excellence. Nous croyons fermement qu'en ayant cette conviction le législateur était théoriquement dans la vérité, et il faut le louer, à notre sens, d'avoir introduit l'impôt sur le revenu dans notre système financier. Mais, après ces premières années d'expérience, qui ont fait ressortir les imperfections et les lacunes inévitables de la formule initiale, un travail de mise au point s'impose. Il faut constater les faits : dans notre système cédulaire — le seul dont nous nous occupons ici — deux seulement sur les quatre nouvelles cédules sont à peu près au point : celle des salaires — sous réserve d'une revision et d'un rehaussement des abattements (1) — et celle des bénéfices industriels et commerciaux : on peut dire que, pratiquement, la plus grande partie des revenus appartenant à ces deux cédules supportent, à l'heure actuelle, l'impôt de la loi de 1917.

Il n'en est malheureusement pas de même, semble-t-il, pour les deux autres cédules : revenus de l'exploitation agricole et bénéfices non commerciaux. Jusqu'à présent, les bénéfices agricoles, calculés sur un détestable forfait, n'ont pour ainsi dire pas été atteints par l'impôt sur le revenu. Quant à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (avocats, médecins, notaires, etc., etc.) c'est le prototype de l'impôt volontaire ; ici, paye qui veut, les moyens de contrôle étant, à l'heure présente, pratiquement inexistants.

Aussi bien ne peut-on pas reprocher au Parlement d'avoir ignoré la question : la cédule des bénéfices agricoles, notamment, est celle qui, depuis 1917, a le plus retenu son attention. Dire que les diverses modifications qui, ces dernières années, ont été apportées à la législation, aient eu des résultats heureux, serait exagéré ; mais il faut tenir compte des difficultés de la tâche et il serait injuste de ne pas reconnaître que le législateur a abordé le problème avec le désir sincère de le résoudre au mieux des intérêts de tous. Certains ont cru devoir expliquer les ménagements dont jouissent actuellement les agriculteurs par le fait que les ruraux sont la majorité au Parlement : les Chambres françaises sont au-

(1) Il est un peu paradoxal que, pratiquement, l'impôt sur le revenu, instrument de justice fiscale, n'atteigne véritablement à plein rendement que les traitements et salaires, c'est-à-dire les revenus du pur travail, pas un centime de ces revenus ne pouvant échapper au fisc.

dessus de cette allégation et elles peuvent la mépriser. Mais c'est déjà trop que le reproche ait pu être formulé.

En réalité, l'étude des statistiques donne lieu de constater un progrès dans le rendement de l'impôt sur les bénéfices agricoles en 1921. On ne doit pas s'arrêter en si bon chemin. Il ne saurait être question, d'ailleurs, d'obliger les paysans à tenir une comptabilité des résultats de leurs opérations : le système institué par la loi du 25 juin 1920 (art. 2) sera susceptible de donner des résultats appréciables lorsqu'on aura introduit plus de souplesse dans la fixation des coefficients.

Que les commerçants prennent donc patience, qu'ils fassent confiance aux pouvoirs publics. Ils sont, comme les paysans, les bons artisans du relèvement économique du pays ; beaucoup d'excellents esprits, dans tous les milieux, reconnaissent le bien-fondé de leur cause. Mais les réformes les meilleures ne se font pas en un jour : un avenir prochain leur apportera, sans aucun doute, cette exacte péréquation de l'impôt, qu'ils réclament à bon droit.

STATISTIQUE.

1° PRODUIT DÉFINITIF DES RÔLES DES PATENTES (PART DE L'ÉTAT).

ANNÉES.	PRODUITS.
	francs.
1911.....	158,751,036
1912.....	165,525,362
1913.....	172,897,244
1914.....	177,831,139
1917 ⁽¹⁾	187,213,650

(1) Dernière et meilleure année d'application de la patente (part de l'État).

2° NOMBRE DE COTES ET MONTANT DES RÔLES ÉMIS EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX À LA DATE DU 31 DÉCEMBRE 1921 ⁽¹⁾.

ANNÉES.	NOMBRE DE COTES.	PRODUITS.	
		PRÉVISIONS budgétaires.	RENDEMENT effectif.
		francs.	francs.
1918.....	1,016,112	200,000,000	245,327,261
1919.....	997,536	200,000,000	248,345,607
1920.....	1,104,914	500,000,000	551,558,753 ⁽²⁾
1921.....	1,097,399	500,000,000	720,584,963

(1) Des impositions peuvent être établies : au titre de 1918, jusqu'au 31 décembre 1923;
— 1919, — 1924;
— 1920, — 1925;
— 1921, — 1926.

(2) Taux de l'impôt porté de 4.50 p. 100 à 8 p. 100, à partir de 1920, par la loi du 25 juin 1920 (art. 1^{er}).

3° RENDEMENT COMPARATIF DES DIVERS IMPÔTS CÉDULAIRES ET DE L'IMPÔT GÉNÉRAL. (SITUATION AU 31 DÉCEMBRE 1921.)

ANNÉES.	IMPÔT sur LES BÉNÉFICES industriels et commerciaux,	IMPÔT sur LES BÉNÉFICES de l'exploitation agricole.	IMPÔT sur LES TRAITEMENTS et pensions.	IMPÔT sur LES BÉNÉFICES non commerciaux.	IMPÔT GÉNÉRAL sur LE REVENU.
	francs.	francs.	francs.	francs.	francs.
1918.....	245,327,261	2,192,739	€ 3,839,613	5,081,910	536,992,739
1919.....	248,345,607	2,352,406	61,421,938	5,833,113	548,971,328
1920.....	551,558,753	15,617,204	110,801,989	18,678,509	861,835,903
1921.....	720,584,963 ⁽¹⁾	20,866,274	235,831,705	35,990,082	1,104,278,887

(1) 727,184,711 francs au 28 février 1922.

INDEX ALPHABÉTIQUE.

- Abattements, n^{os} 344, 346.
Accessoire, n^{os} 40, 43, 46, 132.
Achats en commun, n^o 330.
Actes de commerce, n^o 25.
Administrateurs-délégués, n^o 217.
Administrateurs de sociétés anonymes, n^{os} 152, 217.
Agent d'affaires, n^o 52.
Agent d'assurances, n^o 66.
Agent de change, n^o 62.
Agréé, n^o 54.
Agriculteurs, n^{os} 35, 37, 89 et suiv., 436, 442.
Algérie, n^o 37.
Allemagne, n^o 13.
Alsace-Lorraine, n^o 14.
Ambulance (marchand en), n^{os} 50, 370.
Amendes, n^{os} 389, 391.
Amortissements, n^{os} 175 et suiv., 424.
Amortissement d'actions, n^o 193.
Amortissement d'obligations, n^{os} 203 et suiv.
Amortissements exceptionnels, n^o 185.
Angleterre, n^{os} 10, 418, 420, 435.
Annualité de l'impôt, n^o 272.
Annuité de remboursement, n^o 206.
Appartements meublés, n^o 34.
Appointements de la femme, n^o 144.
Appointements des enfants, n^o 148.
Appointements patronaux, n^{os} 139 et suiv., 216.
Architectes, n^o 70.
Ardoisières, n^o 41.
Armateurs, n^{os} 268, 371.
Artisans, n^{os} 26 et suiv., 47 et suiv., 246, 318, 372 et suiv.
Association en participation, n^{os} 153, 258, 259.
Associés, n^{os} 256, 261 et suiv.
Associés en commandite, n^{os} 262 et suiv., 271, 361.
Associés en nom collectif, n^{os} 149, 172 et suiv., 216, 262 et suiv., 271, 361.
Assurances, n^{os} 64, 65.
Autriche, n^o 12.
Avocat-conseil, n^o 53.
Bains-douches (sociétés de), n^o 368.
Banque, n^{os} 62, 126, 437.
Banques populaires, n^o 340.
Belgique, n^o 17.
Bénéfice (caractères du), n^{os} 90 et suiv.
Bénéfice acquis, n^{os} 101, 102.
Bénéfice brut, n^o 116.
Bénéfice en capital, n^o 95.
Bénéficiaires de guerre, n^{os} 286, 377.
Bilans antérieurs, n^o 294.
Bonis de liquidation, n^{os} 96 et suiv.
Bonis de restitution, n^o 330.
Brevets d'invention, n^{os} 114 bis, 189.
Bureaux de tabac, n^o 74.
Caisses de crédit agricole, n^o 341.
Caisses d'épargne, n^o 369.

Cantonnier, n° 73.
Capitaux personnels, n° 163.
Capitaux sociaux, n°s 164, 166.
Carrières (exploitants de), n°s 30 (note), 41.
Carte de commerce, n° 384 *bis*.
Cartels, n° 266.
Caution mutuelle (sociétés de), n° 340.
Cessation, n°s 276, 277, 281, 282.
Cession du fonds, n° 280.
Changements de domicile, n° 384.
Charges de famille, n°s 261, 348, 357.
Charges et offices, n° 24, 30, 72.
Chiffre d'affaires, n°s 233 et suiv., 414 et suiv., 425, 427, 432.
Chiffre d'affaires (impôt sur), n°s 433, 434.
Chiffre d'affaires (taxe spéciale sur), n°s 396 et suiv., 437.
Coefficients, n°s 239 et suiv., 312 et suiv., 319, 429.
Colonies, n°s 37, 38.
Commanditaires, n° 361.
Commencement d'exploitation, n° 298.
Commerce maritime, n° 63.
Commis, n° 80.
Commission des coefficients, n° 240.
Commissionnaires, n° 57.
Compagnies de navigation, n° 114.
Compte courant, n°s 170 et suiv.
Compte de profits et pertes, n°s 290, 293.
Concessionnaires de droits municipaux, n° 75.
Constructions, n° 51.
Consultations, n° 52.
Contrat de péréquation, n° 266.
Contrôle du bénéfice, n°s 294, 420.
Coopératives agricoles, n° 339.
Coopératives de consommation, n° 329 et suiv., 410.
Coopératives de crédit, n°s 340 et suiv.

Coopératives de production, n°s 336 et suiv.
Co-proprétaires de navires, n° 268.
Cours du jour, n° 121.
Courtiers, n° 56.
Créances irrecevables, n° 191.
Créances litigieuses, n° 226.
Crédit immobilier (sociétés de), n° 368.
Crédit maritime (sociétés de), n° 342.
Crédit rural (sociétés de), n° 341.
Cumul de majorations, n° 351.
Cumul de revenus, n°s 83 et suiv.

Décès, n°s 278, 349.
Décimes, n° 355.
Déclarations, n°s 292, 293, 379, 406, 431.
Déclarations des charges de famille, n° 364.
Déclarations du chiffre d'affaires, n°s 299 et suiv.
Demande du chiffre d'affaires, n°s 303 et suiv.
Dentiste, n° 71.
Dépenses professionnelles, n° 135.
Dépréciation effective, n°s 176 et suiv.
Discrimination, n° 23.
Dissimulations, n°s 391 et suiv.
Droit de communication, n°s 384, 385, 395.
Droit de transmission, n° 156.
Droit d'option, n°s 283, 284.
Droits en sus, n°s 347 et suiv.

Eaux minérales et thermales, n° 41.
Éclaircissements, n° 295.
Éditeur, n° 69.
Einkommensteuer, n° 13.
Employé intéressé, n°s 80, 103, 213, 217.
Encaissements, n° 52.
Esprit de spéculation, n° 79.
États-Unis, n°s 11, 435.

Étrangers, n° 81, 107 et suiv.
Évaluation provisoire, n° 321.
Exemptions, n° 330 et suiv., 340,
367 et suiv.
Exercice commercial, n° 273, 274,
275.
Exercice habituel, n° 78.
Expert géomètre, n° 70.
Exportation, n° 404.

Façonniers, n° 28, 48, 49, 50, 374
(note).

Facteur de fabrique, n° 60.

Factures, n° 425.

Femme commerçante, n° 252, 253,
362.

Femme mariée, n° 143, 144, 147,
251.

Fermier général, n° 33.

Filiales, n° 260.

Fonds de commerce, n° 187.

Forfait, n° 232 et suiv.

Fournitures, n° 51.

Frais de premier établissement,
n° 190.

Frais divers, n° 161.

Frais généraux, n° 133 et suiv.

Gérants de commandite, n° 150,
216.

Grands magasins, n° 396 et suiv.

Grèce, n° 18.

Habitations à bon marché (sociétés
d'), n° 368.

Héritiers, n° 349.

Historique, n° 1 à 23.

Horticulteurs, n° 35.

Impôts (déduction des), n° 155 et
suiv.

Imposition unique, n° 269.

Income-tax, n° 10, 11, 418.

Industries agricoles, n° 42 et suiv.

Information judiciaire, n° 395.

Ingénieur-conseil, n° 53.

Inquisition, n° 412 et suiv., 416.

Insuffisance, n° 324.

Intérêts, n° 162 et suiv.

Intérêts de créance, n° 126.

Intérêts des réserves, n° 168.

Intermédiaires, n° 426.

Italie, n° 15.

Jardins ouvriers (sociétés de),
n° 368.

Justifications, n° 386 et suiv.

Justification du chiffre d'affaires,
n° 306 et suiv., 407.

Laitier, n° 35.

Lieu d'imposition, n° 269 et suiv.

Livres de commerce, n° 307 et suiv.,
386 et suiv., 422 et suiv., 425.

Locations d'immeubles, n° 33.

Lots, n° 206, 207.

Loyers, n° 136.

Maîtres de pension, n° 67.

Maison de santé, n° 71.

Majorations, n° 347 et suiv., 408.

Mandataire aux Halles, n° 61.

Manœuvres frauduleuses, n° 391 et
suiv.

Manufacture, n° 39, 47.

Manutention, n° 51.

Marais-salants, n° 41.

Marchands de biens, n° 32.

Mariniers, n° 50.

Médecins, n° 71.

Métreurs, n° 70.

Mines, n° 40.

Mineurs, n° 254.

Minières, n° 41.

Modèles, n° 190.

Navires, n° 268.

Normal-tax, n° 11, 435.

Nourrisseur, n° 36.

Œuvres de bienfaisance, n° 79.
 Omissions, n°s 326, 327.
 Ostréiculteurs, n° 50.
 Ouvrier, n°s 47, 372 et suiv.

 Participations, n°s 103, 213 et suiv.
 Participations industrielles, n° 128.
 Patente, n°s 1 et suiv., 412.
 Pêcheurs, n°s 28, 50, 371.
 Pépiniéristes, n° 35.
 Personnalité des peines, n° 349.
 Personnes imposables, n°s 250 et suiv.
 Perte actuelle, n° 184.
 Pharmaciens, n° 71.
 Plus-value de réalisation, n°s 97, 129.
 Portefeuille, n°s 125 et suiv.
 Poursuites pénales, n° 394.
 Primes d'assurances, n° 154.
 Primes d'émission d'actions, n°s 194 et suiv.
 Primes de remboursement, n° 205.
 Prix de revient, n° 123.
 Procès-verbal, n° 388.
 Productivité, n° 415.
 Profession enseignante, n° 67.
 Professions littéraires, n° 68.
 Professions multiples, n°s 237, 316 et suiv.
 Provisions, n° 226.

 Recensement, n° 382.
 Receveur de rentes, n° 52.
 Réclamations, n°s 297, 320, 323, 366, 441.
 Récoltes, n° 35.
 Recouvrements, n° 52.
 Rédaction d'actes, n° 52.
 Redevance des mines, n° 40.
 Redressement, n°s 92, 179, 221.
 Régions libérées, n°s 375 et suiv.
 Registre du commerce, n° 383.
 Remboursement de capital, n°s 206 et suiv.
 Remises gracieuses, n° 356.

Rentes sur l'État, n° 127.
 Répartition du bénéfice, n°s 212 et suiv.
 Reports à nouveau, n°s 227 et suiv.
 Représentants de commerce, n°s 58, 59.
 Réserves, n°s 104 et suiv., 219 et suiv.
 Réserve légale, n°s 224 et suiv.
 Revenus distribués, n° 40.
 Revenus industriels, n°s 29, 30.
 Revenus mixtes, n° 24.
 Revision des coefficients, n° 241.
 Ristournes, n° 266.

 Sablières, n° 41.
 Salaires, n° 138.
 Salins, n° 41.
 Sociétés, n°s 255 et suiv.
 Sociétés civiles, n° 76.
 Sociétés concessionnaires, n° 209.
 Sociétés coopératives, n°s 328 et suiv., 410.
 Sociétés de fait, n°s 214, 257, 259.
 Sociétés ouvrières, n° 337.
 Sociétés par actions, n°s 285, 435.
 Solidarité des exercices, n°s 97, 181.
 Sommes empruntées, n° 162.
 Sous-location, n° 33.
 Spectacles, n° 51.
 Spéculations immobilières, n° 32.
 Stocks, n°s 117 et suiv., 424.
 Succursales, n° 110.
 Succursales multiples, n°s 396 et suiv.
 Suisse, n° 16.
 Suppléments d'imposition, n°s 324 et suiv.
 Syndic de faillite, n° 54.
 Syndicats agricoles, n°s 330 et suiv.

 Tableau des coefficients, n°s 246, 248.
 Tantièmes, n°s 213 et suiv.
 Tarif, n°s 343 et suiv.

Taux, n^{os} 346, 408.

Taxation d'office, n^o 311.

Tempéraments, n^{os} 370 et suiv.

Tourbières, n^o 41.

Traductions, n^o 52.

Transports, n^o 51.

Travaux, n^o 51.

Valeurs engagées, n^o 130.

Valeur locative, n^{os} 136 et suiv.

Valeurs mobilières, n^o 126.

Ventes à l'encan, n^o 55.

Ventes de marchandises, n^{os} 32, 234,
401 et suiv.

Vétérinaires, n^o 71.

VU ET LU :

Le Président de la thèse,

EDGARD ALLIX.

VU :

Le Doyen,

F. LARNAUDE.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

P. APPELL.

TABLE DES MATIÈRES.

	Pages.
HISTORIQUE	1
§ 1. La patente.....	1
§ 2. La réforme.....	4
§ 3. Les systèmes étrangers.....	6
§ 4. Le système français.....	11
CHAPITRE PREMIER. — BÉNÉFICES SOUMIS À L'IMPÔT.....	17
SECTION I. Principes généraux.....	17
SECTION II. Conséquences des principes.....	23
SECTION III. Cumul de revenus professionnels.....	50
CHAPITRE II. — CARACTÈRES GÉNÉRAUX DU BÉNÉFICE IMPOSABLE.....	59
Bénéfice net.....	61
Bénéfice acquis.....	68
Bénéfice restant à l'exploitant.....	69
Bénéfice distribué ou mis en réserve.....	69
Bénéfice réalisé en France.....	71
CHAPITRE III. — DÉTERMINATION DIRECTE DU BÉNÉFICE IMPOSABLE.....	79
SECTION I. Du bénéfice brut.....	80
SECTION II. Du portefeuille.....	85
§ 1. Revenus des valeurs engagées dans l'entreprise.....	85
§ 2. Plus-values de réalisation de titres.....	86
SECTION III. Des produits accessoires.....	88
SECTION IV. Des frais généraux.....	88
SECTION V. Intérêts des sommes empruntées.....	104
SECTION VI. Des amortissements.....	110
SECTION VII. Répartition du bénéfice net.....	128
1° Participations et tantièmes.....	128
2° Réserves.....	132
SECTION VIII. Reports à nouveau.....	137

	Pages.
CHAPITRE IV. — DÉTERMINATION INDIRECTE DU BÉNÉFICE IMPOSABLE.....	141
SECTION I. Du chiffre d'affaires.....	142
SECTION II. Des coefficients.....	145
CHAPITRE V. — ÉTABLISSEMENT DE LA BASE IMPOSABLE.....	153
SECTION I. Des personnes imposables.....	153
SECTION II. Du lieu d'imposition.....	162
SECTION III. Annualité de l'impôt.....	164
SECTION IV. Calcul de la base d'imposition.....	168
§ 1. Fixation directe du bénéfice.....	168
§ 2. Fixation indirecte du bénéfice.....	175
SECTION V. Impositions supplémentaires.....	189
CHAPITRE VI. — DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES.....	191
SECTION I. Des coopératives de consommation.....	191
SECTION II. Des coopératives de production.....	196
SECTION III. Des coopératives de crédit.....	197
CHAPITRE VII. — DU CALCUL DE L'IMPÔT.....	199
SECTION I. Tarif.....	199
SECTION II. Majorations d'impôts.....	201
SECTION III. Réductions pour charges de famille.....	207
SECTION IV. Exemptions.....	211
SECTION V. Temp'raments.....	212
SECTION VI. Régime transitoire applicable aux régions libérées.....	215
CHAPITRE VIII. — MOYENS DE SERVICE. — SANCTIONS PÉNALES.....	221
SECTION I. Recherche des entreprises imposables.....	221
SECTION II. Contrôle des déclarations.....	225
SECTION III. Dissimulations frauduleuses.....	228
CHAPITRE IX. — TAXE SPÉCIALE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES.....	233
CHAPITRE X. — RÉFORMES.....	239
STATISTIQUE.....	267
INDEX ALPHABÉTIQUE.....	269

